Violeta ISAI

CONTABILITATE MANAGERIALĂ

GALAȚI
2010

CUPRINS

CUVÂNT ÎNAINTE ---------- 5

CAPITOLUL I
INTRODUCERE ÎN CONTABILITATEA DE GESTIUNE ---------- 7

1.1 Obiectivele, funcțiile şi rolul contabilității de gestiune---------- 7

1.2 Noțiunea, conținutul şi clasificarea costurilor ---------- 9

CAPITOLUL II
CALCULAȚIA COSTURILOR DE PRODUCȚIE ----------17

2.1 Organizarea calculației costurilor ----------17

2.2 Procedee de calculație a costurilor----------19

2.3 Costul marginal şi costul subactivității ----------44

CAPITOLUL III
CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR INTERNE DE GESTIUNE --53

3.1 Sistemul de conturi interne de gestiune----------53

3.2 Metode de calculație a costurilor----------60
3.2.1 Metode clasice de tip absorbant----------61

CAPITOLUL IV
METODE MODERNE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR 115

4.1 Metode moderne de tip absorbant 116
4.1.1 Metoda tarif-oră-mașină (THM).....116
4.1.2 Metoda standard-cost.....128
4.1.3 Metoda G.P. (Georges Perrin) 137
4.1.4 Metoda PERT – COST 143
4.1.5 Alte metode moderne de tip absorbant 154

4.2 Metode moderne de tip parțial.....158
4.2.1 Metoda direct-costing 158
4.2.2 Metoda costurilor directe.....166

CAPITOLUL V
BUGETUL DE VENITURI ŞI CHELTUIELI 169

5.1 Rolul şi importanța bugetului în cadrul întreprinderii.....170

5.2 Clasificarea şi elaborarea bugetelor 171

5.3 Conținutul şi structura Bugetului de Venituri şi Cheltuieli.....181

CAPITOLUL VI
PARTICULARITĂȚI ALE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE
ÎN RAMURILE NEINDUSTRIALE 218

6.1. Contabilitatea de gestiune în comerț şi turism.....218
6.1.1 Contabilitatea de gestiune în comerțul cu ridicata.....222
6.1.2 Contabilitatea de gestiune în comerțul cu amănuntul 246
6.1.3 Contabilitatea de gestiune în alimentația publică 254
6.1.4 Contabilitatea de gestiune în comerțul exterior 259
6.1.5 Contabilitatea de gestiune în turism.....293

6.2 Contabilitatea de gestiune în agricultură 297

6.3 Contabilitatea de gestiune în construcții 304

BIBLIOGRAFIE 342

CUVÂNT ÎNAINTE

Lucrarea de față se adresează studenților de la facultățile cu profil economic, secția de Contabilitate şi Informatică de Gestiune din anul III de studiu, care au parcurs deja cursul de Contabilitate financiară. Este o ediție actualizată, atât în funcție de legislația care a influențat anumite elemente de calculație a costurilor de producție (cote salarii), cât şi adaptată la noul plan de conturi prevăzut de OMF 94/2001 şi de Standardele Internaționale de Contabilitate.

Sunt tratate probleme de contabilitate de gestiune vizând toate ramurile economiei naționale, astfel: obiectul şi funcțiile contabilității de gestiune; clasificarea cheltuielilor şi procedeele de calculație a costurilor; metodele clasice şi moderne de calculație a costurilor în industrie; Bugetul de venituri şi cheltuieli ca instrument previzional al întreprinderii; particularitățile contabilității de gestiune în ramurile neindustriale (comerț interior şi exterior, alimentație publică, turism, agricultură şi construcții).

Informațiile sunt sistematizate pe capitole şi subcapitole în ordinea logică a utilizării lor, fiind susținute prin exemple.

Acolo unde înregistrările interne presupun calculul rezultatului activității (profit/pierdere), am prezentat exemplele în paralel, în contabilitatea financiară şi în contabilitatea de gestiune, evidențiind corelațiile dintre cele două circuite contabile.

Aplicațiile privind utilizarea conturilor de gestiune internă sunt sistematizate în maniera monografiei contabile, pe care o consider absolut necesară în înțelegerea şi învățarea contabilității.

La finalul fiecărui capitol am inserat un rezumat şi teste grilă pentru fixarea şi verificarea cunoştințelor prezentate.

Doresc ca şi această carte să constituie un instrument util în formarea studenților, viitori specialişti în contabilitate şi le mulțumesc pe această cale lor, cărora le dedic întreaga mea activitate.

Nu în ultimul rând, mulțumesc tuturor acelora care prin atitudinea lor m-au îndemnat să continui în elaborarea de lucrări pentru studenți.

Mulțumesc de asemenea persoanelor care, prin efortul şi amabilitatea lor au contribuit la apariția acestei cărți.

Autorul

CAPITOLUL I
INTRODUCERE ÎN CONTABILITATEA DE GESTIUNE

Operaţiunile economico-financiare ce au loc în cadrul societăţii comerciale se înregistrează în contabilitatea financiară şi ajung în final sub formă de informaţii în documentele de sinteză şi raportare (bilanţul contabil).

Dar, necesitatea informaţiilor utile în luarea deciziilor, manifestată atât de terţi (furnizori, clienţi, bănci, fisc etc.) cât şi de propria conducere, a impus organizarea evidenţei contabile a societăţii comerciale în două circuite paralele: **contabilitate financiară** (generală) şi **contabilitate de gestiune** (analitică).

1.1 Obiectivele, funcţiile şi rolul contabilităţii de gestiune

Contabilitatea de gestiune are ca obiect operaţiunile privind colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe activităţi, respectiv pe produse, lucrări executate şi servicii prestate – precum şi calculul costului unitar al produselor finite şi al producţiei neterminate.

Contabilitatea de gestiune are un caracter intern, deoarece informaţiile sale servesc conducerii societăţii comerciale, în luarea deciziilor pentru perioadele următoare. Din acest motiv, se mai numeşte şi **contabilitate managerială**.

Modul de organizare a contabilităţii de gestiune este, conform Legii contabilităţii nr. 82/91, la latitudinea fiecărei societăţi în funcţie de următoarele elemente: specificul activităţii, tipul de producţie practicat, mărimea şi structura organizatorică, gradul de mecanizare şi automatizare al procesului tehnologic şi necesităţile informaţionale ale echipei manageriale.

Contabilitatea de gestiune cuprinde următoarele secţiuni importante: contabilitatea analitică, calculaţia costurilor şi gestiunea previzională şi bugetară. În centrul tuturor activităţilor ce fac obiectul acesteia se află noţiunea de **cost**.

Definiţie: ***Costul reprezintă totalitatea cheltuielilor efectuate pentru realizarea unui produs*.**

Prin urmare, dacă raportăm totalitatea cheltuielilor efectuate la producţia obţinută (fizică), rezultă **costul unitar** al produsului respectiv.

Pornind de la cele două elemente – cheltuieli şi producţie fizică – putem delimita obiectivele contabilităţii de gestiune astfel[1]:

a) În cazul cheltuielilor efectuate:
   - modul de formare a cheltuielilor;
   - gruparea cheltuielilor în raport cu caracterul lor şi cu factorii ce le-au generat;
   - metodele de calculaţie a costurilor.

b) În cazul producţiei fizice obţinute:

[1] Oprea Călin şi colectivul – Contabilitatea de gestiune – Editura Tribuna Economică, Bucureşti, 2000

- activitatea desfăşurată pe sectoare, secţii, ateliere, locuri de muncă;
- rezultatul concret al consumurilor productive, ce constituie un purtător de cheltuieli.

Altfel spus, contabilitatea de gestiune urmăreşte:

- cunoaşterea modului de alocare a resurselor la nivelul societăţii comerciale;
- cunoaşterea costurilor pe activităţi;
- explicarea rezultatelor obţinute prin intermediul costurilor produselor fabricate;
- urmărirea şi controlul producţiei, conform programelor de producţie;
- întocmirea bugetelor de venituri şi cheltuieli cu caracter previzional şi intern;
- controlul costurilor şi determinarea abaterilor dintre costurile efective şi nivelul programat.

Ca orice domeniu al cunoaşterii, contabilitatea de gestiune îndeplineşte o serie de **funcţii**:

1) Funcţia de măsurare a consumurilor

Folosind metode analitice, ea măsoară consumurile productive, sub formă valorică, pe feluri (materii prime şi materiale; combustibil, energie, apă; amortizări; salarii; chirii; reparaţii etc.), pe destinaţii, sectoare de cheltuieli (secţii, ateliere) şi purtători de cheltuieli (produse şi servicii).

2) Funcţia previzională

Datorită caracterului dinamic al costurilor, se impune planificarea şi prognoza acestora, pentru a cunoaşte nivelul orientativ al costurilor înainte de realizarea producţiei.

- planificarea – se realizează la nivel microeconomic pe fiecare produs în parte şi pentru întreaga producţie, sub forma antecalculaţiilor, vizând perioade scurte.
- prognoza – se realizează la nivel macroeconomic, pentru perioade îndelungate.
-

3) Funcţia de optimizare

Presupune alocarea unor resurse limitate în raport cu priorităţile existente. În acest scop, o importanţă deosebită o are modul de a gândi mărimea costurilor în raport cu mărimea rezultatelor financiare şi optimizarea acestui raport, utilizând modele matematice care au ca funcţie obiectiv maximizarea profitului şi rentabilităţii, ţinând cont de restricţiile de consum.

4) Funcţia de urmărire, control şi reglare

Permite urmărirea costului efectiv pe fiecare produs atât faţă de nivelul programat – determinând abateri favorabile/nefavorabile, cât şi în dinamică, precum şi comparativ cu alte societăţi de acelaşi profil.

Acest lucru permite conducerii posibilitatea de analiză a cauzelor ce au determinat respectivele abateri şi de adoptare a măsurilor corective în cazul situațiilor negative,

Cunoscând caracteristicile celor două circuite contabile putem concluziona astfel:

- în timp ce contabilitatea financiară este obligatorie din punct de vedere juridic, contabilitatea de gestiune are un caracter facultativ;
- în timp ce contabilitatea financiară oferă o viziune globală la nivel de societate comercială, contabilitatea de gestiune oferă o viziune detaliată;
- în timp ce contabilitatea financiară are un obiectiv financiar – imaginea fidelă a patrimoniului, contabilitatea de gestiune are un obiectiv economic – supravegherea şi controlul activității prin intermediul costurilor;
- în timp ce contabilitatea financiară generează fluxuri de informații şi documente externe, contabilitatea de gestiune generează fluxuri interne;
- în timp ce contabilitatea financiară aplică reguli normative, contabilitatea de gestiune aplică reguli stabilite în interiorul societății comerciale;
- în timp ce contabilitatea financiară oferă date utilizatorilor externi, contabilitatea de gestiune oferă date conducerii interne;
- în timp ce contabilitatea financiară are ca orizont de timp perioade deja încheiate, contabilitatea de gestiune lucrează pentru prezent şi viitor;
- în timp ce contabilitatea financiară clasifică cheltuielile după natura lor, contabilitatea de gestiune le clasifică după locul de realizare şi destinația lor.

1.2 Noțiunea, conținutul şi clasificarea costurilor

Aşa cum arătam în subcapitolul precedent, costurile sunt formate din cheltuieli ocazionate de realizarea producției.

Cheltuielile se clasifică după multiple criterii, astfel:

a) După conținutul lor economic, avem:

- **cheltuieli materiale**, care reflectă consumurile de obiecte ale muncii (cheltuieli cu materii prime, materiale, combustibili, piese de schimb etc.) şi de mijloace de muncă (cheltuieli cu uzura obiectelor de inventar, amortizarea mijloacelor fixe etc.);
- **cheltuieli cu munca vie**, care reflectă consumul de forță de muncă (cheltuieli cu salarii, cu cotele aferente salariilor etc.);

b) După omogenitatea lor, avem:

- **cheltuieli simple** – formate dintr-un singur element de cheltuială (cheltuieli cu materii prime, cu salarii, cu amortizarea etc.);
- **cheltuieli complexe** – formate din mai multe elemente de cheltuieli (de exemplu cheltuielile cu întreținerea şi funcționarea utilajelor pot cuprinde: cheltuieli cu piese de schimb, cheltuieli cu reparații, cheltuieli cu salariile muncitorilor de întreținere etc.; cheltuielile generale de administrație pot cuprinde: cheltuieli cu chirii, cheltuieli cu telefonul, cheltuieli cu iluminatul, cheltuieli cu salariile personalului TESA etc.);

c) După modul în care participă la crearea de bunuri, avem:

- **cheltuieli productive** – ocazionate de desfăşurarea normală a procesului de producție (cheltuieli cu materii prime, cheltuieli cu salarii etc.);
- **cheltuieli neproductive** – datorate unor situații deosebite (de exemplu pierderi din rebuturi, pierderi din întreruperea procesului de producție, pierderi din depăşirea standardelor de consum la materii prime şi manoperă etc.);

d) După locul de efectuare, avem:

- **cheltuieli ale activității de bază** – efectuate în secțiile de bază ale societății comerciale (cheltuieli cu materii prime şi materiale, cheltuieli cu salariile muncitorilor direct productivi etc.);
- **cheltuieli ale activității auxiliare** – efectuate în secții auxiliare precum: centrală termică, stație de transformatoare, stație de captare a apei etc. (de exemplu cheltuieli cu piese de schimb, cheltuieli cu salariile muncitorilor auxiliari etc.);
- **cheltuieli comune ale secției** - efectuate la nivelul secției productive (cheltuieli cu energia şi apa, cheltuieli cu amortizarea utilajelor, cheltuieli cu salariile muncitorilor indirect productivi etc.);
- **cheltuieli generale ale întreprinderii** – efectuate la nivelul societății comerciale (cheltuieli cu salariile personalului TESA, cheltuieli cu amortizarea clădirilor neproductive, mobilierului şi echipamentelor electronice, cheltuieli cu chirii, telefon etc.);
- **cheltuieli de desfacere** – efectuate în scopul vânzării producției obținute (cheltuieli cu ambalarea, etichetarea şi manipularea produselor finite etc.);

e) După modul de includere în costul producției, avem:

- **cheltuieli directe** – care se pot identifica direct pe produs, chiar în momentul efectuării lor; Se mai numesc şi cheltuieli individuale/specifice (cheltuieli cu materii prime şi materiale, cheltuieli cu salariile muncitorilor direct productivi, cheltuieli cu cotele aferente salariilor etc.);
- **cheltuieli indirecte** – care privesc producția în ansamblul ei şi nu pot fi identificate direct pe produs. Pentru a fi incluse în costul produsului, ele necesită calcule suplimentare de repartizare, în baza unei **chei de repartizare**, obținând cota-parte de cheltuieli indirecte aferentă produsului respectiv (cheltuieli cu energie şi apă, combustibil, amortizări etc.).

f) După legătura lor cu procesul de producție, avem:

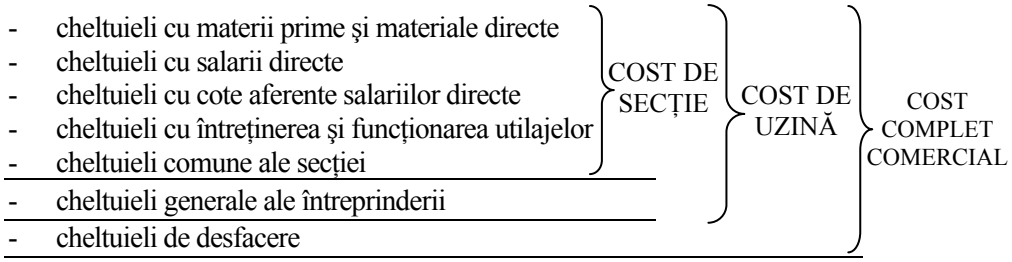
- **cheltuieli tehnologice**, ocazionate de aplicarea tehnologiei (cheltuieli cu materii prime şi materiale, cheltuieli cu combustibil, cheltuieli cu salariile muncitorilor productivi etc.);
- **cheltuieli de regie**, ocazionate de administrarea, organizarea şi conducerea activității (cheltuieli cu salariile personalului TESA, cheltuieli cu întreținerea clădirilor neproductive, cheltuieli administrativ-gospodăreşti etc.).

g) După necesitatea de a asigura structura costurilor de producție, avem:

- **cheltuieli grupate pe elemente primare**, care indică ce mijloace economice a consumat societatea comercială pe feluri, dar nu arată scopul consumului şi nici nu conduc la determinarea costului unitar (cheltuieli cu materii

prime şi materiale, cheltuieli cu combustibili, energie, apă, cheltuieli cu amortizări cheltuieli cu salarii, cu cote aferente salariilor, cu reparații, alte cheltuieli).

- **cheltuieli grupate pe articole de calculație**, care conduc la determinarea costului producției.


- cheltuieli cu materii prime şi materiale directe
- cheltuieli cu salarii directe
- cheltuieli cu cote aferente salariilor directe
- cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajelor
- cheltuieli comune ale secției
COST DE SECȚIE
- cheltuieli generale ale întreprinderii
COST DE UZINĂ
- cheltuieli de desfacere
COST COMPLET COMERCIAL

Deci, conform schemei de mai sus avem:

Cost de secție ⊂ Cost de uzină ⊂ Cost complet (comercial)

Observație: Dacă la costul complet adăugăm şi procentul de profit numit **marja producătorului**, obținem **prețul de vânzare** al produsului către clienți.

La prețul de vânzare se aplică TVA colectată de 19%

h) După comportamentul față de evoluția volumului fizic al producției, avem:

- **cheltuieli fixe** (convențional – constante), a căror mărime rămâne relativ neschimbată sau se modifică uşor în cazul modificării volumului producției.

Spunem că mărimea lor depinde de factorul „timp", sau cheltuielile fixe (CF) sunt o funcție de timp (t):

$CF = f(t)$

De exemplu: cheltuieli cu amortizarea, cheltuieli cu salariile personalului TESA şi cotele aferente, cheltuieli cu rechizite, cheltuieli cu chirii, cheltuieli poştale etc.

- **cheltuieli variabile**, a căror mărime se modifică corespunzător şi în acelaşi sens cu volumul fizic al producției.

Spunem că mărimea lor depinde de factorul producție, sau cheltuielile variabile (CV) sunt o funcție de producție (Q):

$CV = f(Q)$,

iar pe unitate de produs, avem cheltuieli variabile unitare:

$$cv_u = \frac{CV}{Q} = \frac{f(Q)}{Q}$$

Exemplu: Cheltuieli cu materii prime şi materiale, cheltuieli cu salariile muncitorilor direct productivi şi cotele aferente, cheltuieli cu combustibil, energie, apă etc.

Pentru a exprima comportamentul cheltuielilor față de volumul fizic ala producției, se calculează **Indicele de variabilitate** (I_V), conform relațiilor:

$$I_V = \frac{\frac{Ct_1}{Ct_0}100 - 100}{\frac{Q_1}{Q_0}100 - 100} \text{ sau } I_V = \frac{\frac{Ct_1 - Ct_0}{Ct_0}100 - 100}{\frac{Q_1 - Q_0}{Q_0}100 - 100}$$, unde:

Ct_1, Ct_0 = cheltuieli totale în perioada curentă şi perioada de bază;

Q_1, Q_0 = volumul fizic al producţiei în perioada curentă şi perioada de bază.

Analizând cheltuielile fixe şi variabile prin prisma Indicelui de variabilitate, avem:

- **Cheltuielile fixe au indice de variabilitate** ∅, ele fiind influenţate nu de modificarea volumului producţiei, ci de capacitatea de producţie care se poate schimba în timp.

În acest sens ele se împart în două subgrupe:

a) Cheltuieli fixe propriu-zise, care rămân constante indiferent de mărimea capacităţii de producţie.

Exemplu: Cheltuieli poştale, cheltuieli cu impozite şi taxe locale, cheltuieli cu asigurări, cheltuieli cu amortizări etc.

b) Cheltuieli relativ fixe, care manifestă o anumită sensibilitate faţă de modificarea capacităţii de producţie.

Exemplu: Cheltuieli cu salariile personalului TESA, personalului de întreţinere, cheltuieli cu rechizite etc.

Calculând ponderea cheltuielilor fixe (CF) în total cheltuieli (CT) obţinem un indicator numit **grad de rigiditate** $G_r = \frac{CF}{CT}100$, care trebuie să aibă valori cât mai scăzute pentru a indica o situaţie pozitivă.

- **Cheltuielile variabile au indice de variabilitate** ≠ ∅, ele fiind influenţate de modificarea volumului producţiei.

După mărimea indicelui de variabilitate, se împart în următoarele subgrupe:

a) Cheltuieli variabile proporţionale, a căror mărime se modifică proporţional cu volumul fizic al producţiei. Întrucât modificarea cheltuielilor este egală cu modificarea volumului fizic al producţiei, $\boxed{I_V = 1}$ (Exemplu: Cheltuieli cu materii prime, materiale, salarii directe, cote directe etc.).

La nivelul unităţii de produs, cheltuielile rămân neschimbate.

Exemplu: Pentru două perioade de gestiune cunoaştem datele:

Indicatori	Perioada de bază (0)	Perioada curentă (1)
- cheltuieli cu materii prime (lei)	100.000.000	110.000.000
- producţie fizică (buc.)	5.000	5.500

$$I_V = \frac{\frac{110.000.000}{100.000.000}100 - 100}{\frac{5.500}{5.000}100 - 100} = \frac{10}{10} = 1$$

La nivel de produs avem:

- cheltuieli cu materii prime în perioada de bază $= \frac{100.000.000 \text{ lei}}{5.000 \text{ buc.}} = 20.000 \text{ lei/buc.}$

- cheltuieli cu materii prime în perioada curentă $= \frac{110.000.000 \text{ lei}}{5.500 \text{ buc.}} = 20.000 \text{ lei/buc.}$

b) Cheltuieli variabile progresive, a căror mărime creşte într-un ritm superior volumului fizic al producţiei. Întrucât modificarea cheltuielilor este mai mare decât modificarea volumului fizic al producţiei, $\boxed{I_v > 1}$ /(Exemplu: Cheltuielile cu combustibilul, ca urmare a suprasolicitării capacităţii de producţie sau slabei calificări a personalului).

La nivel de produs, ritmul de creştere a cheltuielilor se menţine (cheltuielile unitare în perioada curentă sunt mai mari decât cheltuielile unitare în perioada de bază).

Exemplu: Pentru două perioade de gestiune cunoaştem datele:

Indicatori	Perioada de bază (0)	Perioada curentă (1)
- cheltuieli cu combustibil (lei)	50.000.000	57.500.000
- producţie fizică (to)	1.000	1.120

$$I_V = \frac{\frac{57.500.000}{50.000.000}100 - 100}{\frac{1.120}{1.000}100 - 100} = \frac{15}{12} = 1{,}25$$

La nivel de produs avem:

- cheltuieli cu combustibil în perioada de bază $= \frac{50.000.000 \text{ lei}}{1.000 \text{ to}} = 50.000 \text{ lei/to}$

- cheltuieli cu combustibil în perioada curentă $= \frac{57.500.000 \text{ lei}}{1.120 \text{ to}} = 51.340 \text{ lei/to}$

c) Cheltuieli variabile degresive, a căror mărime creşte într-un ritm inferior volumului fizic al producţiei. Ele manifestă o anumită „inerţie" la modificări mici ale volumului producţiei, reacţionând abia la modificări semnificative ale acestuia (Exemplu: cheltuieli cu materiale auxiliare, cu salariile muncitorilor auxiliari etc.).

Întrucât modificarea cheltuielilor este mai mică decât modificarea volumului fizic al producţiei, $\boxed{0 <, I_V, < 1}$ şi se mai numeşte şi **Indice de degresiune**.

Exemplu: Pentru două perioade de gestiune cunoaştem datele:

Indicatori	Perioada de bază (0)	Perioada curentă (1)
- cheltuieli cu salarii muncitori auxiliari (lei)	60.000.000	64.800.000
- producţie fizică (kw.)	10.000	12.000

$$I_V = \frac{\frac{64.800.000}{60.000.000}100 - 100}{\frac{12.000}{10.000}100 - 100} = \frac{8}{20} = 0{,}4$$

La nivel de produs avem:

- cheltuieli cu salarii muncitori auxiliari în perioada de bază $= \frac{60.000.000 \text{ lei}}{10.000 \text{ kw.}} = 6.000 \text{ lei/kw}$
- cheltuieli cu salarii muncitori auxiliari în perioada curentă $= \frac{64.800.000 \text{ lei}}{12.000 \text{ kw.}} = 5.400 \text{ lei/kw}$

(cheltuielile unitare în perioada sunt curentă mai mici decât cheltuielile unitare în perioada de bază).

Cu ajutorul indicelui de degresiune se mai pot calcula doi indicatori importanți în analiza cheltuielilor degresive şi anume:

- *Creşterea procentuală a cheltuielilor degresive:*

$$P(\%) = \frac{I_V (Q_1 - Q_0)}{Q_0}100 = \frac{0{,}4(12.000 - 10.000)}{10.000}100 = 8\%$$

Deci, cheltuielile degresive au crescut în perioada curentă față de perioada de bază cu 8% (P se determină înmulțind I_V cu ritmul de creştere al volumului producției: 20% × 0,4 = 8%).

- *Efectul degresiunii asupra profitului:*

$$E_d = C_{d_0}\left(\frac{Q_1}{Q_0} - 1\right)(1 - I_V) = 60.000.000\left(\frac{12.000}{10.000} - 1\right)(1 - 0{,}4) = 7.200.000 \text{ lei}$$

Deci, creşterea cheltuielilor degresive în perioada curentă față de perioada de bază va determina creşterea profitului cu 7.200.000 lei.

Pe lângă cele trei subgrupe de cheltuieli variabile prezentate (proporționale, progresive şi degresive), există şi alte două subgrupe cu un comportament de data aceasta particular, generat de existența anumitor condiții de producție şi anume:

d) Cheltuieli variabile regresive, care scad pe o anumită perioadă de timp, la începutul procesului de producție, în timp ce volumul fizic al producției se menține constant sau creşte uşor, după care se încadrează în limite normale.

Exemplu: La pornirea furnalelor consumul de combustibil este foarte mare, după care se micşorează semnificativ, încadrându-se în limitele normale.

e) Cheltuieli variabile flexibile, care evoluează alternativ în raport cu volumul fizic al producției: după o perioadă în care se comportă proporțional, urmează o perioadă în care se comportă degresiv, apoi progresiv etc.

Exemplu: Consumul de combustibil pe agregate în cadrul centralelor termoelectrice, care manifestă un comportament instabil în timp.

Având în vedere cele prezentate, putem concluziona că evoluția costului de producție (a totalității cheltuielilor) se prezintă astfel:

I. La începutul activității, când gradul de ocupare a capacității de producție este Ø, avem numai cheltuieli fixe, deoarece perioada de inactivitate nu conduce la cheltuieli variabile.

II. Odată cu începerea activității, alături de cheltuielile fixe apar şi cheltuielile variabile: unele proporționale (care cresc pe măsura volumului producției) şi unele degresive (care cresc mai lent decât volumul producției). Pe total, costul producției creşte.

La nivel de produs, costul unitar se micşorează din două motive:

- pe de o parte, crescând producția, cheltuielile fixe se raportează la un număr de produse mai mare;
- pe de altă parte, sub influența cheltuielilor degresive care scad la nivel de produs (vezi exemplul prezentat anterior).

Deci, în această etapă, când exploatarea optimă a capacității de producție nu a fost atinsă, costul de producție se află în ***zona degresivă***.

III. Dacă producția creşte în continuare, crescând gradul de ocupare a capacității de producție, apar cheltuielile progresive (care cresc mai rapid decât volumul producției) compensând efectul cheltuielilor degresive.

Astfel, pe ansamblu, cheltuielile evoluează în acelaşi ritm cu volumul producției, având un caracter proporțional.

În această etapă, când are loc exploatarea optimă a capacității de producție, costul se află în ***zona proporțională***.

IV. Suprasolicitarea capacității de producție prin creşterea necontrolată a volumului producției, determină accentuarea cheltuielilor progresive (care cresc mai repede decât volumul producției), determinând creşterea semnificativă a costului unitar.

În această etapă, costul se află în ***zona progresivă***.

V. Dacă se restrânge capacitatea de producție, apare fenomenul numit ***remanența costurilor***[2].

Prin scăderea volumului producției, costul producției scade într-un ritm mai lent, datorită comportamentului cheltuielilor fixe şi degresive, care manifestă inerție (rămân în urma producției).

Concluzia este că o capacitate de producție se poate extinde uşor, dar se restrânge cu dificultate.

Esențial este ca societatea comercială să-şi exploateze optim capacitatea de producție, ținând cont de comportamentul cheltuielilor în raport cu volumul producției şi de influența acestora asupra rezultatului financiar şi rentabilității.

Pentru determinarea corectă a costului producției, este necesar ca înregistrarea cheltuielilor aferente să țină seamă de destinația şi importanța producției, precum şi de locurile productive ce au ocazionat cheltuielile respective. După aceste criterii, producția societății comerciale se clasifică în trei categorii:

- producție de bază;
- producție auxiliară;
- producție anexă.

a) **Producția de bază** – constituie obiectul activității principale a societății comerciale şi constă din obținerea de produse finite, semifabricate, lucrări

[2] Gh. Cârstea, O. Călin – Calculația costurilor, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1980

şi servicii, destinate vânzării către terţi. Obţinerea producţiei de bază are loc în secţiile de producţie principale, numite **secţii de bază**. În contabilitatea de gestiune ele se numesc **centre principale de costuri**.

b) **Producţia auxiliară** – este producţia ajutătoare ce asigură desfăşurarea normală a producţiei de bază. Ea se desfăşoară în **secţii auxiliare** (Exemplu: centrală electrică, centrală de apă, abur, atelier de întreţinere şi reparaţii etc.) şi are ca obiect fabricarea de produse secundare. În contabilitatea de gestiune, aceste secţii se numesc **centre secundare de costuri**.

Atunci când depăşeşte necesarul pentru consumul intern al producţiei de bază, producţia auxiliară poate fi vândută terţilor (apă, abur, energie electrică, termică, reparaţii etc.).

c) **Producţia anexă** – nu are legătură cu activitatea de bază a întreprinderii, având drept scop satisfacerea unor nevoi social-culturale ale angajaţilor. Ea se obţine în locuri neindustriale, numite secţii anexă (club, cantină, creşă etc.). În contabilitatea de gestiune ele se numesc **centre secundare de costuri**.

Administrarea şi conducerea producţiei din secţiile de bază, auxiliare şi anexe se realizează prin intermediul **sectorului administrativ şi de conducere**, care constituie în contabilitatea de gestiune un centru distinct de costuri.

Clasificarea producţiei are un rol esenţial în contabilitatea de gestiune, deoarece delimitarea şi înregistrarea cheltuielilor se face pe secţii, pe ateliere şi pe produse, distinct, în funcţie de felul activităţii.

CAPITOLUL II
CALCULAȚIA COSTURILOR DE PRODUCȚIE

2.1 Organizarea calculației costurilor

Calculația costurilor se bazează pe următoarele principii:

a) **Determinarea obiectului calculației** – se face în funcție de specificul activității şi de metoda de calculație aplicată.

Exemplu: În sectorul aprovizionare, obiectul calculației îl constituie materia primă; în sectorul producție, obiectul calculației îl constituie producția globală, faza de fabricație, comanda de fabricație, produsul finit, lucrarea executată etc.

b) **Alegerea metodei de calculație** – se face în funcție de particularitățile tehnologice şi de organizare a producției.

Exemplu: Dacă procesul tehnologic se compune din faze de fabricație succesive, dar delimitate, se alege metoda de calculație pe faze. Dacă producția are un caracter omogen, rezultând un singur tip de produs finit, se alege metoda de calculație globală etc.

c) **Organizarea calculației în concordanță cu previziunile statistice** – se face în scopul centralizării datelor la nivel de societate comercială, ramură de activitate şi economie națională. Pentru ca datele să aibă un caracter unitar, omogen, trebuie utilizată aceeaşi metodologie de calcul pentru costurile efective şi pentru cele programate. Calculele contabile şi cele statistice trebuie să utilizeze un sistem comun de indicatori, în scopul de a putea fi comparate.

Exemplu: Dacă determinarea costului programat s-a efectuat utilizând metoda standard-cost, determinarea costului efectiv nu se poate face prin metoda THM, etc.

d) **Delimitarea pe feluri de activități a indicatorilor ce fac obiectul calculației** – se face pentru a determina corect veniturile, cheltuielile şi rezultatele fiecărei activități şi pentru a aprecia corect eficiența fiecărei activități.

Exemplu: Nu putem compara veniturile activității de producție cu cheltuielile activității de desfacere, deoarece indicatorii se referă la activități diferite.

e) **Delimitarea în timp a datelor ce stau la baza calculației** – se face în scopul ca datele să provină din perioada la care se referă cheltuielile, iar costul producției să nu includă cheltuieli înregistrate în avans.

Costul trebuie să includă numai cheltuielile efectuate în luna (perioada de gestiune) în care are loc fabricarea produsului.

Exemplu: Nu putem include în costul aferent producției din luna mai, cheltuieli cu energie şi apă aferente lunilor iunie şi iulie, chiar dacă am primit factura

anticipat. Acestea constituie cheltuieli în avans şi nu se includ în costul producţiei curente. Ele se vor include în costuri, în lunile respective!

f) **Delimitarea în spaţiu a datelor ce stau la baza calculaţiei** – se face în scopul ca datele să evidenţieze distinct cheltuielile efectuate de fiecare secţie, atelier, fază de fabricaţie, comandă de fabricaţie etc. **Costul produsului trebuie să reflecte fidel fluxul tehnologic pe care l-a parcurs produsul.**

g) **Separarea cheltuielilor aferente producţiei finite de cele aferente producţiei neterminate** – se face la sfârşitul fiecărei luni (perioade de gestiune), prin inventarierea şi evaluarea producţiei neterminate în funcţie de gradul ei de finisare, pentru a nu denatura rezultatul financiar al perioadei.

Calculaţiile se clasifică după mai multe criterii:

1. **După momentul elaborării lor** avem:

- **antecalculaţii** – efectuate înainte de realizarea produselor. Ele au ca scop previzionarea costului producţiei ce urmează a se realiza şi se bazează pe mărimi prestabilite.

Exemplu: Calculaţii de deviz; calculaţii de buget; calculaţii standard etc.

- **postcalculaţii** – efectuate după realizarea producţiei. Ele au ca scop determinarea costului efectiv al acesteia. Se bazează pe mărimi efective şi verifică modul în care s-au îndeplinit previziunile antecalculaţiilor. Prin compararea costurilor efective cu cele programate rezultă abaterile favorabile sau nefavorabile:
  - abateri favorabile, dacă costul efectiv este mai mic decât costul programat;
  - abateri nefavorabile, dacă costul efectiv este mai mare decât costul programat (în primul caz avem economie, în al doilea caz avem depăşire);

2. **După sfera de cuprindere a cheltuielilor în costuri**, avem:

- **calculaţii totale** – care stabilesc costurile în funcţie de totalitatea cheltuielilor efectuate (directe şi indirecte, variabile şi fixe);
- **calculaţii parţiale** – care stabilesc costurile în funcţie de o parte a cheltuielilor, considerate esenţiale pentru desfăşurarea producţiei (cheltuieli directe sau cheltuieli variabile);

3. **După intervalul de timp la care se întocmesc**, avem:

- **calculaţii periodice**, care se întocmesc anual (calculaţii de buget, calculaţii standard etc.);
- **calculaţii neperiodice**, care se întocmesc la intervale inegale, de câte ori este nevoie (antecalculaţii de deviz etc.)

4. **După natura indicatorilor calculaţi**, avem:

- **calculaţii contabile**, ce au ca rezultat indicatori în mărimi absolute (costuri efective);
- **calculaţii statistice**, care au ca rezultat indicatori în mărimi absolute şi relative (costuri programate şi indici);
- **calculaţii de analiză şi control**, bazate pe date din contabilitate şi statistică, ce au ca rezultat indicatori în mărimi absolute şi relative (abateri absolute şi relative);

5. După particularităţile procesului tehnologic, avem:

- calculaţii pentru un singur produs (omogen);
- calculaţii pentru mai multe produse (individuale, de serie mică etc.)

6. După modul de evaluare a costurilor, avem:

- calculaţii ale costurilor efective;
- calculaţii ale costurilor standard (normate), în funcţie de normative prestabilite pentru consum de materii prime, manoperă, regie etc.;

7. După modul de structurare a costurilor, avem:

- calculaţii pe elemente de cheltuieli primare (pe feluri de cheltuieli: materii prime, combustibil, apă, salarii, reparaţii etc.).
- calculaţii pe articole de calculaţie (cheltuieli directe, cheltuieli indirecte, cheltuieli generale şi de desfacere).

Aşa cum am arătat anterior, obiectul calculaţiei poate fi un produs, un semifabricat, o piesă, un lot de produse, o fază tehnologică, o comandă de fabricaţie etc.

Obiectul calculaţiei se poate exprima prin unităţi de măsură de 2 tipuri:

- **unităţi naturale (fizice)** – utilizate în cazul producţiilor omogene (kg, t, ml, l, kw, m^3, buc, etc.)
- **unităţi convenţionale** – utilizate în cazul producţiilor eterogene. La rândul lor ele pot fi:
  - **unităţi tehnice** – stabilite în raport cu o anumită caracteristică a produsului (densitate, putere calorică etc.);
  - **unităţi sub forma cifrelor de echivalenţă** – stabilite în raport cu un parametru comun tuturor produselor (consum specific de materie primă pe buc.; timp de funcţionare a utilajului etc.), a cărui mărime se raportează la mărimea celui mai reprezentativ produs, numit **produs de bază**. Se obţin astfel **unităţi de calcul convenţionale**, care permit omogenizarea producţiei şi calculul costului unitar.

2.2 Procedee de calculaţie a costurilor

Determinarea costului producţiei realizate reprezintă o activitate laborioasă ce necesită utilizarea mai multor **procedee de calculaţie**.

Ele cuprind următoarele categorii:

I. Procedee de delimitare a cheltuielilor pe purtători şi sectoare

a) Ponderarea cantităţii consumate cu preţurile sau tarifele.

Se utilizează pentru a determina cheltuielile ce reflectă **consumul de stocuri** de: materii, materiale, obiecte de inventar, combustibil şi **consumul de manoperă** (salarii).

Exemplu: Pentru realizarea produsului A se consumă 1.000 kg materie primă m_1 la cost de achiziţie = 5.000 lei/kg şi 500 buc. materie primă m_2 la cost de achiziţie = 15.000 lei/buc.

Cheltuielile cu materiile prime vor fi:

1.000 kg × 5.000 lei/kg + 500 buc. × 15.000 lei/buc. = 12.500.000 lei

Exemplu: Pentru realizarea produsului B se consumă 500 ore manoperă, iar salariul tarifar orar aferent lucrării respective este de 9.500 lei/oră.

Cheltuielile cu salariile (manopera) vor fi:

500 ore × 9.500 lei/oră = 4.750.000 lei

b) Defalcarea prin cote procentuale

Se utilizează pentru a determina cotele de asigurări sociale şi şomaj aferente cheltuielilor cu salariile.

Exemplu: Cheltuielile cu cotele aferente salariilor din exemplul precedent vor fi:

- CAS:	4.750.000 × 22% =	1.045.000 lei
- contribuţia unităţii la Fondul asigurărilor de sănătate:	4.750.000 × 7% =	332.500 lei
- contribuţia unităţii la Fondul de şomaj:	4.750.000 × 3% =	142.500 lei
- contribuţia unităţii la Fondul de risc şi boală:	4.750.000 × 0,5% =	23.750 lei
- comisionul datorat Camerei de Muncă:	4.750.000 × 0,75% =	35.625 lei
Total cheltuieli cu cotele aferente salariilor	=	1.579.375 lei

c) Defalcarea cheltuielilor în raport cu numărul perioadelor de gestiune (lunilor)

Se utilizează în cazul în care avem cheltuieli înregistrate în avans (cheltuieli cu reparaţii capitale, cu chirii, cu întreţinere etc.) pentru a le separa de cheltuielile aferente lunii

Exemplu: Pentru realizarea produsului C se înregistrează în avans cheltuieli cu reparaţii capitale de 10.000.000 lei aferente a 5 perioade de gestiune

Cheltuielile cu reparaţiile aferente lunii curente vor fi:

$$\frac{10.000.000 \text{ lei}}{5 \text{ luni}} = 2.000.000 \text{ lei/lună}$$

II. Procedee de repartizare a cheltuielilor indirecte

Se utilizează în cazul repartizării cheltuielilor comune de secţie, generale de întreprindere şi de desfacere, asupra produselor, secţiilor, fazelor sau comenzilor.

Este vorba de **procedeul suplimentării**, care se poate aplica în mai multe variante, după cum urmează:

a) Procedeul suplimentării în formă clasică

Presupune parcurgerea următoarelor etape de calcul:

- alegerea unei baze de repartizare comună pentru toate produsele, dar diferită ca mărime pentru fiecare produs (Exemplu: salariile directe, numărul orelor

de funcționare a utilajelor, suprafața secțiilor productive, valoarea de inventar a mijloacelor fixe etc.)

- calculul **coeficientului de suplimentare**, conform relației:

$$K_s = \frac{\text{Cheltuieli de repartizat}}{\text{Suma bazelor de repartizare pe produse}}$$

- calculul cotei de cheltuieli ce revine pe fiecare produs:

$C = K_s \times$ baza de repartizare a produsului respectiv.

Coeficientul de suplimentare se calculează în trei variante:

- varianta coeficientului unic;
- varianta coeficienților diferențiați
- varianta coeficienților selectivi

a.1) Varianta coeficientului unic – se utilizează când avem cheltuieli indirecte de un singur fel, calculând coeficientul în funcție de o singură bază de repartizare.

Exemplu: Pentru o perioadă de gestiune se cunosc cheltuielile comune de secție de 15.000.000 lei, care trebuie repartizate pe cele trei produse fabricate: A, B, C.

Se consideră ca bază de repartizare salariile directe pe fiecare produs, care au următoarele valori:

A = 60.000.000 lei; B = 30.000.000 lei; C = 10.000.000 lei

$$K_s = \frac{15.000.000}{60.000.000 + 30.000.000 + 10.000.000} = 0,15\ (15\%)$$

Cotele de cheltuieli comune repartizate pe fiecare produs vor fi:

$$\left.\begin{array}{l} A: \quad 60.000.000 \times 0,15 = 9.000.000 \text{ lei} \\ B: \quad 30.000.000 \times 0,15 = 4.500.000 \text{ lei} \\ C: \quad 10.000.000 \times 0,15 = 1.500.000 \text{ lei} \end{array}\right\} \begin{array}{l} 15.000.000 \text{ lei} \\ \text{(cheltuieli comune de secție)} \end{array}$$

a.2) Varianta coeficienților diferențiați – se utilizează când avem cheltuieli indirecte de natură diferită, calculând coeficienți de suplimentare diferiți, în funcție de baze de repartizare diferite, reprezentative pentru cheltuiala respectivă (Exemplu: pentru repartizarea cheltuielilor cu amortizarea clădirilor vom folosi suprafața productivă a acestora; pentru repartizarea cheltuielilor cu energia electrică vom folosi puterea instalată a motoarelor; pentru repartizarea cheltuielilor cu salariile muncitorilor auxiliari vom folosi numărul de ore de activitate productivă etc.)

Exemplu: Pentru o perioadă de gestiune se cunosc datele:

- cheltuieli cu amortizarea clădirilor productive = 8.000.000 lei
- cheltuieli cu energia electrică consumată = 24.480.000 lei

Cele două cheltuieli indirecte trebuie repartizate pe două secții productive ale societății:

- repartizarea cheltuielilor cu amortizarea se face în funcție de suprafața celor două secții: $S_I = 70.000\ m^2$; $S_{II} = 30.000\ m^2$;
- repartizarea cheltuielilor cu energia se face în funcție de puterea instalată a motoarelor din cele două secții: $S_I = 45.000$ kw; $S_{II} = 26.000$ kw.

- Calculăm cei doi coeficienți de suplimentare diferențiați:

$$k_{S_I} = \frac{8.000.000}{70.000 + 30.000} = 80$$

$$k_{S_{II}} = \frac{24.480.000}{46.000 + 26.000} = 340$$

- Cotele de cheltuieli cu amortizarea repartizate pe secții vor fi:

$$\left.\begin{array}{l} S_I: \ 70.000 \times 80 = 5.600.000 \ \text{lei} \\ S_{II}: 30.000 \times 80 = 2.400.000 \ \text{lei} \end{array}\right\} \begin{array}{c} 8.000.000 \ \text{lei} \\ (\text{cheltuielile cu amortizarea}) \end{array}$$

- Cotele de cheltuieli cu energia repartizate pe secții vor fi:

$$\left.\begin{array}{l} S_I: \ 46.000 \times 340 = 15.640.000 \ \text{lei} \\ S_{II}: 26.000 \times 340 = 8.840.000 \ \text{lei} \end{array}\right\} \begin{array}{c} 24.480.000 \ \text{lei} \\ (\text{cheltuielile cu energia electrică}) \end{array}$$

a.3) Varianta coeficienților selectivi – se utilizează când produsele parcurg numai anumite faze de prelucrare (trec prin anumite secții), calculând coeficienți de suplimentare selectivi, numai pentru secțiile prin care trec produsele, în funcție de o singură bază de repartizare.

Exemplu: Pentru o perioadă de gestiune se cunosc cheltuielile cu întreținerea şi funcționarea utilajelor în valoare de 57.500.000 lei, din care pe cele trei secții productive: S_I = 20.500.000 lei; S_{II} = 14.000.000 lei; S_{III} = 23.000.000 lei.

Cheltuielile se repartizează pe cele trei produse fabricate A, B, C, care parcurg următorul traseu:

A: $S_I \rightarrow S_{II}$

B: $S_I \rightarrow S_{II} \rightarrow S_{III}$

C: $S_I \rightarrow S_{III}$

Baza de repartizare o constituie numărul orelor de funcționare a utilajelor astfel:

$$S_I \begin{cases} A = 9.000 \ \text{ore} \\ B = 6.000 \ \text{ore} \\ C = 5.000 \ \text{ore} \end{cases}; \ S_{II} \begin{cases} A = 7.000 \ \text{ore} \\ B = 3.000 \ \text{ore} \\ C = - \end{cases}; \ S_{III} \begin{cases} A = - \\ B = 4.500 \ \text{ore} \\ C = 3.500 \ \text{ore} \end{cases}$$

- Calculăm coeficienții de suplimentare selectivi pentru fiecare secție:

$$S_I: \ k_{S_I} = \frac{20.500.000}{9.000 + 6.000 + 5.000} = 1.025$$

Cotele de cheltuieli pentru produsele ce trec prin S_I:

A: 9.000 × 1.025 = 9.225.000 lei
B: 6.000 × 1.025 = 6.150.000 lei
C: 5.000 × 1.025 = 5.125.000 lei
20.500.000 lei (cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajelor aferente secției I)

S_{II}: $k_{S_{II}} = \frac{14.000.000}{7.000 + 3.000} = 1.400$

Cotele de cheltuieli pentru produsele ce trec prin S_{II}:

A: 7.000 × 1.400 = 9.800.000 lei

B: 3.000 × 1.400 = 4.200.000 lei

14.000.000 lei (cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajelor aferente secției II)

S_{III}: $k_{S_{III}} = \frac{23.000.000}{4.500 + 3.500} = 2.875$

Cotele de cheltuieli pentru produsele ce trec prin S_{III}:

B: 4.500 × 2.875 = 12.937.500 lei

C: 3.500 × 2.875 = 10.062.500 lei

23.000.000 lei (cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajelor aferente secției III)

➢ Pentru a determina cheltuielile repartizate pe fiecare produs, însumăm cotele determinate mai sus:

A = 9.225.000 lei (S_I) + 9.800.000 lei (S_{II}) = 19.025.000 lei

B = 6.150.000 lei (S_I) + 4.200.000 lei (S_{II}) + 12.937.500 lei (S_{III}) = 23.287.500 lei

C = 5.125.000 lei (S_I) + 10.026.500 lei (S_{III}) = 15.187.500 lei

b) Procedeul suplimentării sub forma cifrelor relative de structură

Etapele de calcul sunt următoarele:

- se determină ponderea bazei de repartizare pentru fiecare produs în suma bazelor de repartizare (g);
- se determină cota de cheltuieli indirecte repartizate pe produs (cheltuieli totale de repartizat × g).

Exemplu: Pentru o perioadă de gestiune cunoaştem cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe de 20.000.000 lei, care trebuie repartizate pe cele trei produse fabricate A, B, şi C, având ca bază de repartizare valoarea de inventar a mijloacelor fixe:

A = 500.000.000 lei; B = 300.000.000 lei; C = 200.000.000 lei

➢ Determinăm $g = \frac{BR}{\sum BR}$

A: $g_A = \frac{500.000.000}{500.000.000 + 300.000.000 + 200.000.000} = 0,5(50\%)$

B: $g_B = \frac{300.000.000}{500.000.000 + 300.000.000 + 200.000.000} = 0,3(30\%)$

C: $g_C = \frac{200.000.000}{500.000.000 + 300.000.000 + 200.000.000} = 0,2(20\%)$

➢ Cotele de cheltuieli cu amortizarea pe produse vor fi:

A: 20.000.000 × 0,5 = 10.000.000 lei
B: 20.000.000 × 0,3 = 6.000.000 lei
C: 20.000.000 × 0,2 = 4.000.000 lei
20.000.000 lei (cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe)

Observație: Coeficienții de suplimentare pot fi supraunitari sau subunitari, în funcție de raportul de mărime dintre cheltuielile de repartizat şi suma bazelor de repartizare alese. În orice situație, cotele de cheltuieli repartizate pe produse, secții, etc., trebuie să dea, prin însumarea lor, totalul cheltuielilor de repartizat.

III. Procedee de separare a cheltuielilor de producție în variabile şi fixe

Se utilizează pentru separarea cheltuielilor pe mai multe perioade de gestiune consecutive şi pot ajuta la previzionarea cheltuielilor pentru perioada imediat următoare, dacă se cunoaşte producția programată.

Cuprind două procedee:

a) Procedeul celor mai mici pătrate

Etapele de calcul sunt următoarele:

- pe baza datelor privind producția fizică şi totalul cheltuielilor pe mai multe luni, se determină:
  - volumul mediu al producției $\overline{Q} = \frac{\sum_{i=1}^{n} Q_i}{n}$
  - cheltuielile totale medii $\overline{Ch} = \frac{\sum_{i=1}^{n} Ch_i}{n}$, unde n = numărul de luni
- pe baza datelor din fiecare lună, comparate cu producția medie şi cheltuielile medii se determină:
  - abaterea de producție (de volum) $X = Q_i - \overline{Q}$
  - abaterea de cheltuieli $Y = Ch_i - \overline{Ch}$, unde i = luna de calcul
- pe baza variabilelor X şi Y se calculează cheltuielile variabile unitare, conform relației

$$cv_u = \frac{\sum_{i=1}^{n} X_i Y_i}{\sum_{i=1}^{n} X_i^2}, \text{ unde } i = \overline{1,n} \text{ (lunile);}$$

- pe baza cheltuielilor variabile unitare calculăm cheltuielile variabile totale:

$CV_i = cv_u \cdot Q_i$, unde Q_i = producția lunii;

- pe baza cheltuielilor totale date şi a cheltuielilor variabile, determinăm cheltuielile fixe, care se mențin constante în fiecare lună:

$CF = Ch_i - CV_i$

Exemplu: Pentru o secție de producție cunoaștem următoarele date pe patru perioade de gestiune:

Luna	Producția fizică (t)	Cheltuieli de secție (mii lei)
iulie	5.100	454.000
august	4.900	446.000
septembrie	4.750	440.000
octombrie	4.650	436.000
TOTAL	19.400	1.776.000

Să se separe cheltuielile de secție în cheltuieli variabile şi cheltuieli fixe şi să se previzioneze cheltuielile pentru luna noiembrie, ştiind producția fizică programată pentru această lună de 6.000 t.

- Determinăm producția fizică medie:

$$\overline{Q} = \frac{19.400 \text{ t}}{4 \text{ luni}} = 4.850 \text{ t/lună}$$

- Determinăm cheltuielile medii:

$$\overline{\overline{Ch}} = \frac{1.776.000 \text{ mii lei}}{4 \text{ luni}} = 444.000 \text{ mii lei/lună}$$

- Determinăm abaterile de producție (de volum):

$X_{iulie} = 5.100 - 4.850 = + 250$
$X_{august} = 4.900 - 4.850 = + 50$
$X_{septembrie} = 4.750 - 4.850 = - 100$
$X_{octombrie} = 4.650 - 4.850 = - 200$
TOTAL ABATERI DE VOLUM = Ø (pe total, abaterile față de medie se anulează)

- Determinăm abaterile de cheltuieli:

$Y_{iulie} = 454.000 - 444.000 = + 10.000$
$Y_{august} = 446.000 - 444.000 = + 2.000$
$Y_{septembrie} = 440.000 - 444.000 = - 4.000$
$Y_{octombrie} = 436.000 - 444.000 = - 8.000$
TOTAL ABATERI DE CHELTUIELI = Ø

- Determinăm cheltuielile variabile unitare, în funcție de X şi Y. Pentru aceasta, determinăm următoarele elemente:

Luna	X_i	Y_i	X_iY_i	X_i^2
iulie	+ 250	+ 10.000	2.500.000	62.500
august	+ 50	+ 2.000	100.000	2.500
septembrie	– 100	– 4.000	400.000	10.000
octombrie	– 200	– 8.000	1.600.000	40.000
TOTAL	Ø	Ø	4.600.000	115.000

Vom avea:

$$cv_u = \frac{4.600.000 \text{ mii lei}}{115.000 \text{ t}} = 40.000 \text{ lei/t}$$

➢ Lunar, determinăm cheltuielile variabile totale şi prin diferenţă faţă de cheltuielile totale, cheltuielile fixe:

iulie: CV_{iulie} = 5.100 t × 40.000 lei/t = 204.000 mii lei
CF = 454.000 – 204.000 = 250.000 mii lei
august: CV_{august} = 4.900 t × 40.000 lei/t = 196.000 mii lei
CF = 446.000 – 196.000 = 250.000 mii lei
septembrie: $CV_{septembrie}$ = 4.750 t × 40.000 lei/t = 190.000 mii lei
CF = 440.000 – 190.000 = 250.000 mii lei
octombrie: $CV_{octombrie}$ = 4.650 t × 40.000 lei/t = 186.000 mii lei
CF = 436.000 – 186.000 = 250.000 mii lei

➢ Previzionăm cheltuielile pentru luna noiembrie:

$CV_{noiembrie} = Q_{programat} \times cv_u$ = 6.000 t × 40.000 lei/t = 240.000 mii lei
CF = 250.000 mii lei (se menţin constante)
$Ch_{noiembrie}$ = CV + CF = 240.000 + 250.000 = 490.000 mii lei (se mai numesc şi **cheltuieli bugetate)**

b) Procedeul punctelor de maxim şi minim

Conduce la aceleaşi rezultate ca şi procedeul celor mai mici pătrate, cu un volum de calcule mai redus.

Etapele de calcul sunt următoarele:

- determinăm cheltuielile variabile unitare conform relaţiei:

$$cv_u = \frac{Ch_{max} - Ch_{min}}{Q_{max} - Q_{min}}$$

- determinăm cheltuielile variabile totale:

$CV_i = Q_i \times cv_u$

- determinăm cheltuielile fixe care se menţin constante în fiecare lună:

$CF = Ch_i - CV_i$

Exemplu: Pe modelul precedent, aplicăm acest procedeu:

Avem: Ch_{max} = 454.000 mii lei în luna iulie
Ch_{min} = 436.000 mii lei în luna octombrie
Q_{max} = 5.100 t în luna iulie
Q_{min} = 4.650 t în luna octombrie

➢ Determinăm $cv_u = \frac{454.000 - 436.000}{5.100 - 4.650} = 40.000 \text{ lei/t}$

Lunar vom avea:

iulie: CV_{iulie} = 5.100 t × 40.000 lei/t = 204.000 mii lei
CF = 454.000 – 204.000 = 250.000 mii lei
august: CV_{august} = 4.900 t × 40.000 lei/t = 196.000 mii lei
CF = 446.000 – 196.000 = 250.000 mii lei
septembrie: $CV_{septembrie}$ = 4.750 t × 40.000 lei/t = 190.000 mii lei
CF = 440.000 – 190.000 = 250.000 mii lei

octombrie: $CV_{octombrie}$ = 4.650 t × 40.000 lei/t = 186.000 mii lei
CF = 436.000 – 186.000 = 250.000 mii lei

Observaţie: Deosebirea între cele două metode de separare a cheltuielilor constă doar în modul de determinare a cheltuielilor variabile unitare.

IV. Procedee de calcul al costului pe unitatea de produs

Aceste procedee iau în considerare următoarele elemente:

- numărul de produse fabricate şi importanţa lor în cadrul producţiei;
- corelaţia dintre produsele realizate şi cheltuielile de producţie efectuate;
- condiţiile de tehnologie şi organizare a producţiei.

Această grupă cuprinde următoarele procedee:

a) Procedeul diviziunii simple

Se utilizează atunci când producţia are un caracter omogen, obţinându-se un singur tip de produs.

Costul unitar se determină raportând totalul cheltuielilor efectuate la producţia fizică realizată.

Exemplu: Pentru o perioadă de gestiune se cunosc datele:

- Total cheltuieli de producţie = 250.000.000 lei
- Producţie fizică realizată = 1.000 t

$$\text{Costul unitar} = \frac{250.000.000 \text{ lei}}{1.000 \text{ t}} = 250.000 \text{ lei/t}$$

b) Procedeul cantitativ

Se utilizează atunci când din procesul de producţie rezultă, pe lângă produsul principal şi produse colaterale (caz întâlnit de regulă în industria chimică).

Procedeul ţine cont de faptul că, în timpul depozitării şi manipulării substanţelor chimice respective, intervin pierderi care trebuie să majoreze costul unitar. Prin urmare, pentru fiecare produs chimic obţinut vom avea o cantitate produsă teoretic şi o cantitate efectiv utilizată, mai mică.

Etapele de calcul sunt următoarele:

- determinăm costul unitar teoretic, conform relaţiei:

$$c_{u_t} = \frac{\text{Total cheltuieli}}{\text{Q teoretic}}$$

- se calculează costul unitar efectiv pe fiecare produs:

$$c_{u_{ief}} = \frac{c_{u_{it}} \times Q_i\text{teoretic}}{Q_i\text{efectiv}}$$

Exemplu: O instalaţie de electroliză produce într-o perioadă de gestiune următoarele produse:

10.000 t sodă caustică utilizată 95%
500 t hidrogen utilizat 100%
1.800 t clor utilizat 80%
Cheltuielile de producţie totale se ridică la 3.075.000.000 lei.

Să se determine costul unitar al fiecărui produs.

- Determinăm $cu_t = \frac{3.075.000.000}{10.000\ t + 500\ t + 1.800\ t} = 250.000\ lei/t$
- Calculăm cantitatea utilizată efectiv din fiecare produs:

- sodă caustică =10.000 t × 95% = 9.500 t
- hidrogen = 500 t × 100% = 500 t
- clor = 1.800 t × 80% = 1.440 t

- Determinăm costul unitar efectiv pe produse:

- sodă: $c_{u_{ef}} = \frac{250.000 \times 10.000}{9.500} = 263.158\ lei/t$

Am obținut un cost efectiv mai mare decât costul teoretic, având în vedere pierderile de 5% față de cantitatea obținută teoretic.

- hidrogen: $c_{u_{ef}} = \frac{250.000 \times 500}{500} = 250.000\ lei/t$

Deoarece nu avem pierderi, costul efectiv este identic cu costul teoretic.

- clor: $c_{u_{ef}} = \frac{250.000 \times 1.800}{1.440} = 312.500\ lei/t$

Am obținut cel mai mare cost efectiv în raport cu costul teoretic, datorită pierderilor de producție de 20% față de cantitatea obținută teoretic.

c) Procedeul indicilor de echivalență

Se utilizează atunci când din procesul de producție se obțin mai multe produse într-una din următoarele condiții:

- se obțin produse diferite cu acelaşi consum de materiale şi manoperă;
- acelaşi material se prelucrează în diverse produse cu un consum diferit de manoperă;
- toate produsele obținute simultan (sau cel puțin două dintre ele) sunt considerate produse principale.

În acest caz este necesară omogenizarea producției (aducerea ei la acelaşi numitor), cu ajutorul **indicilor de echivalență**. Ei se calculează ca raport între mărimile diferite ale unui parametru comun ales pentru toate produsele.

În general, etapele de calcul sunt următoarele:

- se calculează indicii de echivalență pentru fiecare produs (Ie_i), în funcție de parametrul ales şi de produsul de bază;
- se calculează producția în unități convenționale:

$Q_c = \sum q_i \cdot Ie_i$ unde: q_i = producția fizică pentru produsul i

Ie_i = indicele de echivalență pentru produsul i

- se calculează costul pe unitate convențională:

$$c_{u.c.} = \frac{\text{Total cheltuieli}}{Q_c}$$

- se calculează costul efectiv pe unitate de produs:

$c_{u_i} = c_{u.c.} \times I_{e_i}$

Indicii de echivalenţă trebuie să ţină seama de importanţa fiecărui produs în efectuarea cheltuielilor de producţie. Ei se clasifică după următoarele criterii:

- **După modul de calcul**, avem:

- ***indici calculaţi ca raport direct:*** $I_e = \dfrac{\text{Marimea parametrului produsului i}}{\text{Marimea parametrului produsului de bază}}$

- ***indici calculaţi ca raport invers:*** $I_e = \dfrac{\text{Marimea parametrului produsului de bază}}{\text{Marimea parametrului produsului i}}$

Alegerea modului de calcul pentru indicii de echivalenţă (direct sau invers) se face în funcţie de raportul în care se află parametrul ales cu cheltuiala respectivă.

Exemplu: Cu cât produsul are dimensiuni mai mici, cu atât cheltuielile materiale vor fi mai mici (în raport direct) dar cheltuielile cu manopera vor fi mai mari (raport invers).

- **După numărul parametrilor consideraţi**, avem:
- ***indici simpli***, calculaţi pe baza unui singur parametru;
- ***indici compuşi***, calculaţi pe baza a doi sau mai mulţi parametri;
- ***indici agregaţi***, calculaţi sub forma seriilor de indici.

Parametrii aleşi pentru a caracteriza produsele respective pot fi:

- **economici:** valoarea materiei prime, valoarea manoperei directe, total cheltuieli directe etc.;
- **tehnici:** densitate, putere calorică, timp de prelucrare, consum specific de materie primă etc.

Vom prezenta în continuare câte un exemplu pentru fiecare tip de indici:

1) Exemplu de indici simpli calculaţi ca raport direct

O societate comercială realizează trei produse A, B, C, în următoarele cantităţi: A = 10.000 buc.; B = 20.000 buc. şi C = 25.000 buc.

Cheltuielile de producţie se ridică la 165.000.000 lei.

Să se determine costul unitar pe fiecare produs, ştiind că produsul de bază este C, iar parametrul ales pentru calcul este consumul specific de materie primă pe produs, cu următoarele valori: A = 5 kg/buc; B = 4kg/buc; C = 8kg/buc.

➢ Determinăm indicii de echivalenţă pentru fiecare produs ca raport direct, deoarece între mărimea parametrului „consum specific de materie primă" şi cheltuielile efectuate există un raport direct proporţional.

A: $I_{e_A} = \dfrac{5}{8} = 0{,}625$

B: $I_{e_B} = \dfrac{4}{8} = 0{,}5$

C: $I_{e_C} = \dfrac{8}{8} = 1$ (produsul de bază are întotdeauna $I_e = 1$)

➢ Calculăm producţia convenţională:

A = 10.000 buc × 0,625 = 6.250 u.c.
B = 20.000 buc × 0,5 = 10.000 u.c.
C = 25.000 buc × 1 = 25.000 u.c. (produsul de bază are întotdeauna $Q_{efectiv} = Q_c$)
Q_c = 41.250 u.c. (unităţi convenţionale)

➢ Calculăm $c_{u.c.} = \frac{165.000.000}{41.250} = 4.000 \text{ lei / u.c.}$

➢ Calculăm costurile efective unitare:

A: $c_{u_A} = 4.000 \times 0,625 = 2.500$ lei/buc

B: $c_{u_B} = 4.000 \times 0,5 = 2.000$ lei/buc

C: $c_{u_C} = 4.000 \times 1 = 4.000$ lei/buc (produsul de bază are întotdeauna $c_{ef} = c_{u.c.}$)

Observaţie: Calculul se poate face şi utilizând în locul rapoartelor (indicilor), **mărimea absolută a parametrilor**, astfel:

➢ Determinăm producţia convenţională înmulţind producţia fizică cu mărimea parametrului.

$$\left.\begin{array}{l} A: \ 10.000 \text{ buc} \times 5 \text{ kg / buc} = 50.000 \text{ u.c.} \\ B: \ 20.000 \text{ buc} \times 4 \text{ kg / buc} = 80.000 \text{ u.c.} \\ C: \ 25.000 \text{ buc} \times 8 \text{ kg / buc} = 200.000 \text{ u.c.} \end{array}\right\} Q_c = 330.000 \text{ u.c.}$$

➢ Costul unităţii convenţionale:

$$c_{u.c.} = \frac{165.000.000 \text{ lei}}{330.000 \text{ u.c.}} = 500 \text{ lei / u.c.}$$

➢ Costul pe unitate fizică de produs se obţine conform relaţiei:

$$c_{ef} = \frac{Q_c \times c_{u.c.}}{Q_{ef}}$$

$$A: \ c_{efA} = \frac{50.000 \text{ u.c.} \times 500 \text{ lei / u.c.}}{10.000 \text{ buc}} = 2.500 \text{ lei / buc}$$

$$B: \ c_{efB} = \frac{80.000 \text{ u.c.} \times 500 \text{ lei / u.c.}}{20.000 \text{ buc}} = 2.000 \text{ lei / buc}$$

$$C: \ c_{efC} = 25\frac{200.000 \text{ u.c.} \times 500 \text{ lei / u.c.}}{10.000 \text{ buc}} = 4.000 \text{ lei / buc}$$

Constatăm că rezultatul final este acelaşi.

2) Exemplu de indici simpli calculaţi ca raport invers

O societate comercială produce trei sortimente de fire textile în următoarele cantităţi: A = 106.000 kg; B = 34.000 kg; C = 60.000 kg.

Totalul cheltuielilor de producţie se ridică la 1.600.000.000 lei, din care:

- cheltuieli cu materii prime = 600.000.000 lei
- cheltuieli cu manopera = 1.000.000.000 lei

Să se determine costul unitar pe fiecare produs, ştiind că produsul A este produs de bază (de cea mai bună calitate), iar parametrul ales pentru calcul este greutatea firului (pentru o lungime de 1.000 m. l.), cu următoarele valori:

A = 22 g/1.000 m. l.; B = 44 g/1.000 m. l.; C = 88 g/1.000 m. l.

Observăm că parametrul ales este în raport invers proporțional cu cheltuielile cu manopera (cu cât firul este mai subțire, deci are o greutate mai mică, cu atât manopera va fi mai mare) $\Rightarrow$ determinăm indicii de echivalență **ca raport invers** pentru a calcula **costul unitar de prelucrare**.

A: $I_{eA} = \frac{22}{22} = 1$ (produsul de bază)

B: $I_{eB} = \frac{22}{44} = 0{,}5$

C: $I_{eC} = \frac{22}{88} = 0{,}25$

- Calculăm producția convențională:

A = 106.000 kg × 1 = 106.000 u.c.(produs de bază)
B = 34.000 kg × 0,5 = 17.000 u.c.
C = 60.000 kg × 0,25 = 15.000 u.c.
Q_c = 138.000 u.c.

- Costul unității convenționale:

$$c_{u.c.} = \frac{\text{Cheltuieli de prelucrare}}{Q_c} = \frac{1.000.000.000 \text{ lei}}{138.000 \text{ u.c.}} = 7.246 \text{ lei/u.c.}$$

- Costul efectiv de prelucrare:

A: c_{efA} = 7.246 × 1 = 7.246 lei/kg (produs de bază)
B: c_{efB} = 7.246 × 0,5 = 3.623 lei/kg
C: c_{efC} = 7.246 × 0,25 = 1.812 lei/kg

- Determinăm costul efectiv cu materiile prime, prin procedeul diviziunii simple:

$$c_{u.m} = \frac{\text{Cheltuieli cu materii prime}}{Q_{ef}} = \frac{600.000.000 \text{ lei}}{106.000 \text{ kg} + 34.000 \text{ kg} + 60.000 \text{ kg}} =$$

$$= 3.000 \text{ lei/kg}$$

- Determinăm costul efectiv unitar pe fiecare produs format din:

cost efectiv de prelucrare + cost efectiv cu materii prime

A: c_{u_A} = 7.246 + 3.000 =10.246 lei/kg

B: c_{u_B} = 3.623 + 3.000 = 6.623 lei/kg

C: c_{u_C} = 1.812 + 3.000 = 4.812 lei/kg

Se constată că firul cel mai subțire, încorporând manopera cea mai mare, are şi costul de producție cel mai ridicat.

3) Exemplu de indici compuşi

O societate comercială produce trei tipuri de anvelope A, B, C, în următoarele cantități: A = 5.000 buc; B = 3.000 buc; C = 2.000 buc

Cheltuielile de producție se ridică la 2.120.000.000 lei.

Să se calculeze costul efectiv unitar pentru fiecare produs, ştiind că produsul de bază este B, iar calculul se face în funcție de doi parametri cu următoarele valori:

Produs	Diametru jantă (m) (P_1)	Număr de pliuri (P_2)
A	0,9	450
B	0,8	350
C	0,7	250

➢ Calculăm indicii de echivalență compuşi, ca raport direct, folosind mărimile celor doi parametri P_1 şi P_2, astfel:

$$I_{e_i} = \frac{(P_1 \times P_2)\text{produs i}}{(P_1 \times P_2)\text{produs de bază}}$$

A: $I_{e_A} = \frac{0,9 \times 450}{0,8 \times 350} = 1,45$

B: $I_{e_B} = \frac{0,8 \times 350}{0,8 \times 350} = 1$ (produs de bază)

C: $I_{e_C} = \frac{0,7 \times 250}{0,8 \times 350} = 0,625$

➢ Calculăm producția în unități convenționale:

A: 5.000 buc × 1,45 = 7.250 u.c.

B: 3.000 buc × 1 = 3.000 u.c. (produs de bază)

C: 2.000 buc × 0,625 = 1.250 u.c.

Q_c = 11.500 u.c.

Costul pe unitate convențională va fi:

$$c_{u.c.} = \frac{1.120.000.000 \text{ lei}}{11.500 \text{ u.c.}} = 184.348 \text{ lei / u.c.}$$

Costul unitar efectiv va fi:

A: c_{u_A} = 184.348 × 1,45 = 267.305 lei/buc

B: c_{u_B} = 184.348 × 1 = 184.348 lei/buc (produs de bază)

C: c_{u_C} = 184.348 × 0,625 = 115.218 lei/buc

Observație: Dacă P_1 şi P_2 se găsesc în raport invers cu cheltuielile efectuate, calculăm indicii de echivalență compuşi ca raport invers:

$$I_{e_i} = \frac{(P_1 \times P_2)\text{produs de bază}}{(P_1 \times P_2)\text{produs i}}$$ (asemănător cu exemplul 2).

4) Exemplu de indici agregați (serii de indici)

O societate comercială fabrică trei produse A, B, C, în următoarele cantități:

A = 10.000 buc; B = 25.000 buc; C = 17.000 buc

Cheltuielile de producție totale sunt de 15.000.000.000 lei din care:

- cheltuieli materiale = 6.000.000.000 lei
- cheltuieli de prelucrare = 9.000.000.000 lei

Să se calculeze costul unitar pe fiecare produs, utilizând două serii de indici astfel:

- prima serie de indici având ca parametru **greutatea produselor** cu următoarele mărimi (kg):

A = 15; B = 7; C = 5;

- a doua serie de indici având ca parametru **lungimea produselor** cu următoarele mărimi (m.l.):
- A = 12; B = 17; C = 30.

a) Determinăm costul unitar cu materii prime în funcție de greutate, deci de prima serie de indici (15; 7; 5):

Etapele sunt:

➢ Calculăm producția convențională înmulțind producția fizică cu valoarea absolută a parametrului:

A: 10.000 buc × 15 = 150.000 u.c.

B: 25.000 buc × 7 = 175.000 u.c.

C: 17.000 buc × 5 = 85.000 u.c.

$Q_c = 410.000$ u.c.

➢ Costul unității convenționale va fi:

$$c_{u.c.} = \frac{\text{Cheltuieli materiale}}{Q_c} = \frac{6.000.000.000 \text{ lei}}{410.000 \text{ u.c.}} = 14.634 \text{ lei/u.c.}$$

➢ Costul unitar cu materii prime pe produs va fi:

$$c_{u_{i\,ef}} = \frac{Q_{ci} \times c_{u.c.}}{Q_{ief}}$$

A: $c_{u_m} = \frac{150.000 \text{ u.c.} \times 14.634 \text{ lei/u.c.}}{10.000 \text{ buc}} = 219.510 \text{ lei/buc}$

B: $c_{u_m} = \frac{175.000 \text{ u.c.} \times 14.634 \text{ lei/u.c.}}{25.000 \text{ buc}} = 102.438 \text{ lei/buc}$

C: $c_{u_m} = \frac{85.000 \text{ u.c.} \times 14.634 \text{ lei/u.c.}}{17.000 \text{ buc}} = 73.170 \text{ lei/buc}$

Observație: Costul efectiv se mai poate determina astfel:

$c_{iuef} = c_{u.c.} \times$ valoarea absolută a parametrului, obținând aceleaşi rezultate:

A: $c_{u_m} = 15 \times 14.634 = 219.510$ lei/buc

B: $c_{u_m} = 7 \times 14.634 = 102.438$ lei/buc

C: $c_{u_m} = 5 \times 14.634 = 73.170$ lei/buc

b) Determinăm costul unitar de prelucrare în funcție de lungime, deci de a doua serie de indici (12; 17; 30):

Parcurgem aceleaşi etape:

A: 10.000 buc × 12 = 120.000 u.c.

B: 25.000 buc × 17 = 425.000 u.c.

C: 17.000 buc × 30 = 510.000 u.c.

Q_c = 1.055.000 u.c.

$$c_{u.c.} = \frac{\text{Cheltuieli de prelucrare}}{Q_c} = \frac{9.000.000.000 \text{ lei}}{1.055.000 \text{ u.c.}} = 8.530 \text{ lei/u.c.}$$

$$\text{A: } c_{up} = \frac{120.000 \text{ u.c.} \times 8.530 \text{ lei/u.c.}}{10.000 \text{ buc}} = 102.360 \text{ lei/buc}$$

sau: 8.530 × 12 = 102.360 lei/buc

$$\text{B: } c_{up} = \frac{425.000 \text{ u.c.} \times 8.530 \text{ lei/u.c.}}{25.000 \text{ buc}} = 145.010 \text{ lei/buc}$$

sau: 8.530 × 17 = 145.010 lei/buc

$$\text{C: } c_{up} = \frac{510.000 \text{ u.c.} \times 8.530 \text{ lei/u.c.}}{17.000 \text{ buc}} = 255.900 \text{ lei/buc}$$

sau: 8.530 × 30 = 255.900 lei/buc

- Determinăm costul unitar pe produs însumând $c_{u\,m}$ cu $c_{u\,p}$ şi vom avea:

A: $c_{u\,A}$ = 219.510 + 102.360 = 321.870 lei/buc

B: $c_{u\,B}$ = 102.438 + 145.010 = 247.448 lei/buc

C: $c_{u\,C}$ = 73.170 + 255.900 = 329.070 lei/buc

Se constată că produsul A care are greutatea cea mai mare are $c_{u\,m}$ cel mai mare şi lungimea cea mai mică, are $c_{u\,p}$ cel mai mic.

Produsul C care are greutatea cea mai mică are $c_{u\,m}$ cel mai mic şi lungimea cea mai mare, are $c_{u\,p}$ cel mai mare, rezultând costul de producţie cel mai ridicat.

Observaţie: Se constată că în cazul utilizării seriilor de indici, deci a mărimilor absolute ale parametrilor, nu mai este necesară alegerea unuia dintre produse ca produs de bază.

c) Procedeul echivalării produsului secundar cu produsul principal

Se utilizează atunci când, din procesul de producţie rezultă pe lângă produsul principal şi un produs secundar, între cele două produse existând o relaţie matematică de echivalenţă (industria extractivă etc.).

Etapele de calcul sunt următoarele:

- se transformă produsul secundar în produs principal, în baza relaţiei de echivalenţă existente ($q_{s/p}$);
- se calculează cantitatea teoretică de produs principal:

$Q_{tp} = Q_p + q_{s/p}$

- se calculează costul unitar teoretic:

$c_{u_t} = \frac{\text{Total cheltuieli}}{Q_{tp}}$, care reprezintă de fapt costul unitar al produsului principal;

- se calculează cheltuielile aferente produsului secundar:

$Ch_s = c_{ut} \times q_{s/p}$

- se calculează costul unitar al produsului secundar:

$$c_{u_s} = \frac{Ch_s}{q_s}$$

Implicit putem determina:

- cheltuielile aferente produsului principal;

Ch_p = Total cheltuieli - Ch_s

- costul unitar al produsului principal:

$$c_{u_p} = \frac{Ch_p}{Q_p}$$, care este egal cu c_{ut}

Exemplu: O societate comercială produce 8.000 t petrol (produs principal) şi 500.000 m^3 gaze de sondă (produs secundar).

Cheltuielile de producție se ridică la 34.000.000.000 lei.

Între produsul principal şi produsul secundar există relația de echivalență:

1.000 m^3 gaze = 1 t petrol.

Să se determine costul unitar pentru fiecare produs, folosind relația de echivalență dată.

- Transformăm gazele de sondă în petrol:

$$q_{s/p} = \frac{500.000\ m^3}{1.000\ m^3} = 500\ t\ petrol$$

- Determinăm cantitatea teoretică de petrol:

$Q_{t\,p}$ = 8.000 t + 500 t = 8.500 t

- Determinăm costul unitar teoretic:

$$c_{u_t} = \frac{34.000.000.000\ lei}{8.500\ t} = 4.000.000\ lei/t\ petrol$$

- Cheltuielile aferente gazelor de sondă vor fi:

Ch_s = 4.000.000 lei/t × 500 t = 2.000.000.000 lei

- Costul unitar al gazelor de sondă:

$$c_{u_s} = \frac{2.000.000.000\ lei}{500.000\ m^3} = 4.000\ lei/m^3$$

Implicit:

- Cheltuielile aferente petrolului:

Ch_p = 34.000.000.000 – 2.000.000.000 = 32.000.000.000 lei

- Costul pe 1 t de petrol:

$$c_{u_p} = \frac{32.000.000.000\ lei}{8.000\ t} = 4.000.000\ lei/t\ \ (cu_t)$$

e) Procedeul deducerii valorii produselor secundare (procedeul valorii rămase)

Se utilizează atunci când din procesul de producție rezultă atât produse principale cât şi produse principale cât şi produse secundare, dar, din diverse motive

nu se pot separa cheltuielile aferente produselor principale de cele aferente produselor secundare.

O condiție ce trebuie îndeplinită pentru aplicarea acestei metode este aceea ca ponderea costului aferent produselor secundare în totalul costurilor de producție să fie scăzută (sub 10%). În caz contrar, procedeul nu este concludent, fiind indicat procedeul indicilor de echivalență (mai ales dacă ponderea produselor secundare în costuri depăşeşte 15 – 20%).

Etapele de calcul pentru procedeul valorii rămase sunt următoarele:

- se determină prețul de evaluare al produsului secundar, scăzând din prețul posibil de valorificare al acestuia, cota de profit practicată de societatea comercială şi eventualele cheltuieli de desfacere ambalare, finisare, purificare etc.);
- se determină costul produsului secundar, evaluând cantitatea produsă la prețul de evaluare determinat anterior;
- se determină costul aferent produsului principal, scăzând din totalul cheltuielilor, costul produsului secundar;
- se determină costul unitar aferent produsului principal, raportând costul produsului principal la cantitatea de produs principal obținută.

Exemplu: O societate comercială realizează 500.000 kg produs principal şi 100.000 kg produs secundar. Cheltuielile de producție totale sunt de 892.500.000 lei.

Să se determine costul unitar al produsului principal, ştiind că prețul posibil de valorificare al produsului secundar este de 1.000 lei/kg iar cota de profit practicată de societate este de 40%.

- Determinăm prețul de evaluare al produsului secundar:

$p_e = p_{valorificare}$ − cota de profit, unde cota de profit se determină folosind procedeul sutei majorate:

- cotă de profit = $1.000 \text{ lei/kg} \times \frac{40}{100+40} = 286 \text{ lei/kg}$

Vom avea:

$p_e = 1.000 - 286 = 714$ lei/kg

- Evaluăm produsul secundar (cheltuielile aferente acestuia):

$Ch_s = 100.000 \text{ kg} \times 714 \text{ lei/kg} = 71.400.000$ lei

Observație: Dacă determinăm ponderea costului produsului secundar în total cheltuieli vom avea:

$g_s = \frac{71.400.000}{892.500.000} 100 = 8\%$ (< 10%), deci este indicat să utilizăm procedeul valorii rămase.

- Determinăm cheltuielile aferente produsului principal:

$Ch_p = 892.500.000 - 71.400.000 = 821.100.000$ lei

- Determinăm costul unitar al produsului principal:

$$c_{up} = \frac{821.100.000 \text{ lei}}{500.000 \text{ kg}} = 1.642 \text{ lei/kg}$$

Observaţie: Întrucât procedeul permite un calcul aproximativ al costului, luând în considerare un preţ posibil de valorificare, este indicat a se folosi numai dacă celelalte procedee prezentate sunt imposibil de aplicat.

V. Procedee de evaluare şi calculaţie a costurilor privind producţia de fabricaţie interdependentă

Se aplică în cazul în care, în cadrul societăţii comerciale au loc livrări reciproce de produse şi servicii între secţii şi ateliere, pentru nevoile de producţie. Ele au ca scop determinarea costului unitar al produselor ce fac obiectul livrărilor reciproce cu caracter intern (Exemplu: energie electrică, termică, apă, abur etc.) ţinând cont de cantităţile primite şi livrate de către fiecare secţie în raport cu celelalte secţii.

Există două procedee care conduc la aceleaşi rezultate:

a) Procedeul reiterării

Presupune parcurgerea următoarelor etape:

- pentru fiecare secţie furnizoare se determină raportul (k) dintre cantitatea de produse livrate celorlalte secţii luate separat şi totalul producţiei fabricate;
- se determină costul prestaţiei primite de fiecare secţie de la celelalte secţii (cotele de cheltuieli aferente);
- aceste cheltuieli se scad din cheltuielile secţiei furnizoare şi se adaugă la cheltuielile secţiei primitoare;
- se calculează costul producţiei destinate celorlalte secţii productive.

Calculele se repetă până când cotele de cheltuieli devin suficient de mici pentru a nu mai putea influenţa costul unitar.

Exemplu: O societate comercială are în structura organizatorică trei secţii auxiliare: A, B, C. Secţia A produce energie electrică (kwh), secţia B produce abur (t), iar secţia C produce apă (m^3).

Se cunosc următoarele date privind producţia de fabricaţie independentă şi livrările reciproce între secţii, precum şi livrările către celelalte secţii productive:

Secţia auxiliară furnizoare	Cheltuielile de producţie (mii lei)	Producţie obţinută	Secţii consumatoare			
			A	B	C	Alte secţii
A	3.600.000	120.000 kwh	–	21.600kwh	12.000 kwh	86.400kwh
B	2.400.000	600 t	24 t	–	54 t	522 t
C	960.000	96.000 m^3	4.800 m^3	76.800 m^3	–	14.400 m^3

Să se determine costul unitar pentru 1 kwh, 1 t şi 1 m^3, folosind iteraţii succesive.

- Determinăm coeficienţii k pentru fiecare secţie auxiliară:

A: Secţia A livrează către B şi C.

Vom avea: $k_B = \frac{21.600}{120.000} = 0{,}18$

$$k_C = \frac{12.000}{120.000} = 0{,}1$$

B: Secția B livrează către A şi C.

Vom avea: $k_A = \frac{24}{600} = 0{,}04$

$$k_c = \frac{54}{600} = 0{,}09$$

C: Secția C livrează către A şi B.

Vom avea: $k_A = \frac{4.800}{96.000} = 0{,}05$

$$k_B = \frac{76.800}{96.000} = 0{,}8$$

➢ Aplicăm coeficienții calculați asupra cheltuielilor de producție ale fiecărei secții, inclusiv asupra prestațiilor primite, rezultând cotele de cheltuieli aferente prestațiilor reciproce.

Facem acest lucru în mai multe iterații, având în vedere că aplicăm coeficientul k de fiecare dată la alte sume, **deci nu repetăm sumele de la o iterație la alta!**

ITERAȚIA I

$$A\begin{cases} B = 0{,}18 \times \underset{(\text{initial})}{3.600.000} = 648.000 \text{ mii lei} \\ C = 0{,}1 \times 3.600.000 = 360.000 \text{ mii lei} \end{cases}$$

$$B\begin{cases} A = 0{,}04 \times (\underset{(\text{initial})}{2.400.000} + \underset{(\text{de la A})}{648.000}) = 121.920 \text{ mii lei} \\ C = 0{,}09 \times (2.400.000 + 648.000) = 274.320 \text{ mii lei} \end{cases}$$

$$C\begin{cases} A = 0{,}05 \times (\underset{(\text{initial})}{960.000} + \underset{(\text{de la A})}{360.000} + \underset{(\text{de la B})}{274.320}) = 79.716 \text{ mii lei} \\ B = 0{,}8 \times (960.000 + 360.000 + 274.320) = 1.275.456 \text{ mii lei} \end{cases}$$

ITERAȚIA II – sumele din paranteze nu se mai repetă, pentru a nu dubla cheltuielile.

$$A\begin{cases} B = 0{,}18 \times (\underset{(\text{de la B})}{121.920} + \underset{(\text{de la C})}{79.716}) = 36.294 \text{ mii lei} \\ C = 0{,}1 \times (121.920 + 79.716) = 20.164 \text{ mii lei} \end{cases}$$

$$B\begin{cases} A = 0{,}04 \times (\underset{(\text{de la C})}{1.275.456} + \underset{(\text{de la A})}{36.294}) = 52.470 \text{ mii lei} \\ C = 0{,}09 \times (1.275.456 + 36.294) = 118.058 \text{ mii lei} \end{cases}$$

$$C\begin{cases} A = 0{,}05 \times (\underset{(\text{de la A})}{20.164} + \underset{(\text{de la B})}{118.058}) = 6.912 \text{ mii lei} \\ B = 0{,}8 \times (20.164 + 118.058) = 110.576 \text{ mii lei} \end{cases}$$

ITERAȚIA III – sumele din paranteze nu se mai repetă

$$A\begin{cases} B = 0{,}18 \times (52.470 + 6.912) = 10.688 \text{ mii lei} \\ \quad\quad\quad\

➢ Determinăm costul unitar pentru fiecare din cele trei produse de fabricație interdependentă:

$$c_u = \frac{\text{Cheltuieli aferente producției livrate către alte secții}}{\text{Producția livrată către alte secții}}$$

Vom avea:

Energie electrică: $c_u = \frac{2.784.706 \text{ mii lei}}{86.400 \text{ kwh}} = 32.230 \text{ lei/kwh}$

Abur: $c_u = \frac{3.912.603 \text{ mii lei}}{522 \text{ t}} = 7.495.408 \text{ lei/t}$

Apă: $c_u = \frac{262.691 \text{ mii lei}}{14.400 \text{ m}^3} = 18.242 \text{ lei/m}^3$

Observație: Valorile sunt arbitrare. Prin exemplul dat am urmărit prezentarea metodologiei de calcul.

b) Procedeul algebric

Urmăreşte transpunerea datelor din tabel privind producția fizică şi cheltuielile de producție într-un sistem de ecuații având drept necunoscute costurile unitare pe produse. Sistemul de ecuații cuprinde un număr de ecuații egal cu numărul de produse de fabricație interdependentă.

Ecuațiile se formează după următorul raționament:

Producția secției × Costul unitar aferent – Intrările de la celelalte secții × × Costul unitar aferent = Cheltuielile secției furnizoare

➢ Pe modelul nostru, vom nota necunoscutele:

x = costul unui kwh

y = costul unei t de abur

z = costul unui m^3 de apă

➢ Prin urmare vom alcătui un sistem de trei ecuații bazate pe egalitatea de mai sus:

$$\begin{cases} 120.000x - 24y - 4.800z = 3.600.000 \\ 600y - 21.600x - 76.800z = 2.400.000 \\ 96.000z - 12.000x - 54y = 960.000 \end{cases}$$

➢ Rezolvăm sistemul de ecuații, ținând cont că în partea dreaptă a egalității avem cheltuielile în mii lei şi constatăm că obținem aceleaşi rezultate ca în cazul procedeului reiterării, respectiv:

x = 32.230

y = 7.495.408

z = 18.242

Observație: Deşi procedeul algebric este mai uşor de aplicat, necesitând mai puține calcule, procedeul reiterării este un procedeu contabil, care urmăreşte fidel modul de colectare a cheltuielilor pe secții în conturile de gestiune aferente, aşa cum vom vedea în capitolul următor.

VI. Procedee de evaluare a producţiei neterminate

Producția neterminată reprezintă producția care în momentul calculului costului de producție (la sfârşitul perioadei de gestiune) se află încă în secții, deoarece nu a parcurs toate etapele procesului tehnologic. Prin urmare, putem întâlni stocuri de producție neterminată atât la începutul lunii (provenind din luna precedentă), care se presupune că vor fi primele finalizate, cât şi la sfârşitul lunii, care se vor finaliza în luna următoare.

Existența producției neterminate implică două aspecte:

i. Influența sa asupra costului producției finite, sintetizată conform următoarei relații:

Cpf = Cpnî + Cp – Cpnsf

unde:

Cpf = costul producției finite

Cpnî = costul producției neterminate la începutul lunii

Cp = cheltuielile de producție din timpul lunii

Cpnsf = costul producției neterminate la sfârşitul lunii

Observație: Implicit, costul producției neterminate influențează profitul întreprinderii şi rata rentabilității.

ii. Evaluarea producției neterminate la sfârşitul perioadei de gestiune.

Metodele de evaluare a producției neterminate se aplică în funcție de specificul activității fiecărei întreprinderi industriale. Ele sunt:

a) **metoda directă**, utilizată în unitățile în care producția neterminată nu se poate urmări decât în mod global (întreprinderi cu producție de masă şi de serie mare);
b) **metoda indirectă**, utilizată în unitățile al căror proces de producție permite urmărirea operativă a valorii producției prin fişele de calculație a comenzilor (întreprinderi cu producție individuală şi de serie mică).

a) Metoda directă – presupune determinarea producției neterminate prin inventariere, în funcție de particularitățile procesului tehnologic:

- pe stadii succesive de transformare a materiei prime în semifabricate şi produse;
- pe piese şi operații.

Inventarierea presupune în primul rând etapa de pregătire constând din: recepția reperelor, subansamblelor şi semifabricatelor terminate până în acel moment şi depunerea lor corespunzătoare; aranjarea pe loturi omogene a diferitelor repere şi subansamble şi etichetarea loturilor de producție neterminată. De asemenea, se înlătură materiile prime şi semifabricatele care n-au suportat prelucrări, precum şi rebuturile, care se includ integral în costul producției finite.

Constatarea faptică a producției neterminate (inventarierea propriu-zisă) se efectuează la fața locului de către o comisie tehnică, prin cântărirea, măsurarea şi numărarea tuturor loturilor de repere, piese, subansamble, semifabricate care se găsesc la locurile de muncă, în secții sau locuri speciale de depozitare.

Cantităţile constatate faptic se înscriu în listele de inventariere. Evaluarea lor se poate face prin mai multe procedee[3]:

a.1) **Procedeul de evaluare în raport cu gradul de finisare tehnică** presupune stabilirea procentuală a acestuia de către comisia tehnică de inventariere cu ocazia constatării faptice a stocurilor. Procentul astfel stabilit pe loturi se înmulţeşte cu costul programat (sau efectiv din perioada precedentă), aferent piesei, subansamblului, semifabricatului sau produsului căruia îi corespunde producţia neterminată. Calculul se face pe articole de calculaţie (materii prime, şi materiale directe, manoperă directă, cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor, cheltuieli comune ale secţiei, cheltuieli generale ale întreprinderii). Prin acest procedeu de evaluare, trebuie să se ţină cont de faptul că unele consumuri productive cu pondere mare în structura costurilor (ex. materii prime) intervin integral încă de la începutul procesului de producţie, altele parţial şi pe parcurs, deci, de momentul în care fiecare element de cheltuială intervine în procesul de producţie, astfel[4]:

- dacă producţia este **continuă**, diferitele elemente de cheltuieli se eşalonează pe durata întregului proces de producţie. Valoarea producţiei neterminate se stabileşte aleatoriu la 50% din totalul cheltuielilor încorporate în produsele finite (deci, costul producţiei neterminate reprezintă 1/2 din costul producţiei terminate);
- dacă producţia este **discontinuă**, consumurile de elemente sunt încorporate în totalitate la începutul procesului de producţie. Evaluarea producţiei neterminate ţine cont de costul total al materiilor prime încorporate (100%) şi de o estimare medie pentru celelalte cheltuieli (manoperă, cheltuieli indirecte etc.).

Exemplu: O întreprindere realizează produsul finit A în două secţii de producţie I şi II.

În secţia I se fabrică semifabricatul SA pentru care s-au consumat:

- materie primă m_1 = 260 kg la 32.000 lei/kg
- manoperă directă = 8 ore la 36.000 lei/oră
- cheltuieli indirecte = 3.344.000 lei

În secţia II se fabrică produsul finit A, pentru care s-au consumat:

- o unitate de semifabricat SA
- materie primă m_2 = 88 kg la 48.000 lei/kg
- manoperă directă = 4 ore la 44.000 lei/oră
- cheltuieli indirecte = 3.824.000 lei

La începutul lunii în secţia II erau 400 buc. produs finit A în curs de execuţie. Fiecare bucată de produs a primit 100% materii prime şi 50% din celelalte cheltuieli.

Producţia lunii a fost de 16.000 buc SA şi 15.000 buc. A.

Vom avea:

- costul semifabricatului SA:
  - materie primă m_1 = 260 kg × 32.000 lei/kg = 8.320.000 lei
  - manoperă directă = 8 ore × 36.000 lei/h = 288.000 lei

[3] Ghe. Cârstea, O. Călin – Calculaţia costurilor – EDP Bucureşti 1980

[4] D. Budugan, I. Berheci – Modele de gestiune internă a stocurilor şi calculaţia costurilor – Ed. Cantes, Iaşi, 1998

- cheltuieli indirecte = 3.344.000 lei

TOTAL = 11.952.000 lei

- costul produsului finit A:
  - semifabricat SA = 11.952.000 lei
  - materie primă m_2 = 88 kg × 48.000 lei/kg = 4.224.000 lei
  - manoperă directă = 4 ore × 44.000 lei/h = 176.000 lei
  - cheltuieli indirecte = 3.824.000 lei

  TOTAL = 20.176.000 lei
- calculul costului unei bucăți de produs A în curs de execuție:
  - semifabricat SA = 11.952.000 lei
  - materie primă m_2 (100%) = 4.224.000 lei
  - manoperă directă (50%) = 88.000 lei
  - cheltuieli indirecte (50%) = 1.912.000 lei

  TOTAL = 18.176.000 lei
- cantitate produs A în curs de execuție la sfârșitul lunii:
  - produs în curs de execuție la începutul lunii = 400 buc.
  - semifabricate SA realizate în timpul lunii = 16.000 buc.
  - produse finite realizate (terminate) = 15.000 buc.

  produse neterminate = 400 + 16.000 – 15.000 = 1.400 buc

Valoarea producției neterminate la sfârșitul lunii :
1.400 buc. × 18.176.000 lei/buc = 25.446.400 mii lei
Valoarea producției neterminate la începutul lunii :
400 buc. × 18.176.000 lei/buc = 7.270.400 mii lei

a.2) **Procedeul de evaluare pe piese şi operaţii** se utilizează în principal în industria constructoare de maşini. Documentul care stă la baza evaluării este **fişa tehnologică** în care avem: valoarea materiilor prime şi materialelor şi valoarea manoperei corespunzătoare fiecărui stadiu de finisare, conform succesiunii operaţiilor.

Cheltuielile aferente producției neterminate se stabilesc ponderând stocurile constatate la inventariere cu costurile de producție unitare prevăzute în fişele tehnologice. Se obțin astfel cheltuielile directe la care se adaugă cheltuielile de regie (indirecte şi generale) în procentele programate (sau efective), calculate prin procedeul suplimentării.

a.3) **Procedeul de evaluare pe baza costului mediu al unei om-ore normate** se poate aplica numai atunci când toate părțile componente ale produsului finit prezintă aproximativ aceeaşi structură a costurilor.

Etapele de calcul sunt:
- se transformă stocurile de producție neterminată inventariate în ore-normă pe produse;
- se stabileşte costul unei unități om-ore-normă pentru fiecare produs;
- se ponderează volumul orelor-normă aferente producției neterminate cu costul unei ore-normă.

Deci, prin acest procedeu se ține cont de timpul de fabricare ce corespunde numărului de ore de manoperă care a fost necesar pentru a aduce producția în stadiul respectiv.

În funcție de ponderea producției neterminate față de cea finită, de mărimea ciclului de fabricație şi de structura cheltuielilor, metoda directă de evaluare poate fi simplificată. Astfel, dacă producția neterminată este redusă, ciclul de fabricație este scurt, iar cheltuielile de prelucrare sunt scăzute, evaluarea producției neterminate se poate face numai în funcție de consumurile de materii prime şi materiale directe aferente pieselor aflate în curs de prelucrare.

La întreprinderile la care producția neterminată cuprinde o gamă variată de piese ce au parcurs operații şi stadii diferite de prelucrare, salariile directe aferente producției neterminate se pot stabili prin aplicarea unui coeficient programat asupra salariilor directe totale programate.

b) Metoda indirectă (contabilă) se bazează exclusiv pe datele din conturile analitice de calculație. Valoarea producției neterminate se stabileşte pe fiecare obiect de calculație (produs. comandă lucrare etc.) pe baza cheltuielilor colectate în conturile analitice ale contului sintetic 921 „Cheltuielile activității de bază". Cheltuielile aferente producției neterminate rezultă scăzând din totalul debitului care cuprinde toate cheltuielile efectuate pentru obținerea producției, totalul creditului format din costul programat al produselor finite. Astfel, soldul lor debitor reflectă costul efectiv al producției neterminate.

Evaluarea producției neterminate prin această metodă are un caracter aproximativ în raport cu metoda directă, deoarece între costul efectiv şi cel programat există întotdeauna diferențe, prin urmare se aplică restrictiv, numai în cazurile în care organizarea contabilității cheltuielilor de producție conform metodei pe comenzi permite delimitarea certă a cheltuielilor aferente producției neterminate din soldul conturilor de calculație (la sfârşitul lunii, cheltuielile reflectate prin conturile analitice ale comenzilor neînchise sunt considerate producție neterminată).

Etapele de lucru sunt următoarele:

- după ce au fost înregistrate în analiticele contului „Cheltuielile producției de bază", toate cheltuielile directe şi indirecte privind producția se grupează separat pe comenzi terminate şi comenzi neterminate;
- se centralizează comenzile terminate şi se obține costul producției finite care se înregistrează în creditul contului „Cheltuielile activității de bază", închizând comenzile respective.
- comenzile neterminate rămân deschise până la finalizare, iar cheltuielile înregistrate în fişele lor de postcalcul reprezintă costul aferent producției neterminate.

Indiferent de metoda aplicată (directă sau indirectă), **evaluarea producției neterminate se face întotdeauna la cost de producție efectiv.**

2.3 Costul marginal şi costul subactivităţii

I. Costul marginal permite studierea variaţiei cheltuielilor în funcţie de variaţia producţiei fizice. Cu ajutorul său putem să stabilim preţul de vânzare pentru o comandă (un lot) de produse suplimentară, precum şi obţinerea unui profit maxim în această situaţie.

Costul marginal semnifică costul maxim admis pentru obţinerea unor produse în condiţiile celui mai scăzut randament al forţelor de producţie[5].

În acest context, la un anumit volum de producţie fabricată, se poate adăuga sau scădea un lot, în funcţie de necesităţi. Modificarea volumului producţiei va determina modificarea nivelului costurilor de producţie. Costurile care corespund ultimului lot de produse, care se adaugă sau se scad din volumul precedent al acestora reprezintă **costuri marginale** (de dezvoltare sau de regresie).

Lotul de produse adăugat sau scăzut determină implicit majorarea sau micşorarea gradului de utilizare a capacităţii de producţie.

Definiţie: ***Costul marginal este format din cheltuielile de producţie ocazionate de fabricarea ultimei unităţi de produs.***

Pentru a calcula costul marginal pornim de la determinarea costului diferenţial total şi unitar, astfel:

- cost diferenţial total: $C_{Dt} = C_{t_1} - C_{t_0}$, unde:

C_{t_1} = costul total al noii serii de produse (inclusiv cheltuielile aferente ultimului lot)

C_{t_0} = costul total al seriei precedente

- cost diferenţial unitar: $c_{Dt} = \frac{C_{t_1} - C_{t_0}}{Q_1 - Q_0}$ unde:

Q_1 = cantitatea fabricată în noua serie (inclusiv ultimul lot)

Q_0 = cantitatea fabricată în seria precedentă

Costul marginal este costul diferenţial pe unitatea de produs fabricat în cadrul ultimului lot care se adaugă sau se scade din seria iniţială.

Exemplu: Avem două serii succesive ale aceluiaşi produs A, prima de 4.000 buc. cu costuri totale de 20.000.000 lei şi următoarea de 5.000 buc cu costuri de 24.000.000 lei.

- lotul adăugat = 5.000 buc – 4.000 buc = 1.000 buc
- costul diferenţial total = 24.000.000.000lei–20.000.000lei=4.000.000lei
- costul diferenţial unitar $= \frac{4.000.000 \text{ lei}}{1.000 \text{ buc}} = 4.000 \text{ lei/buc}$ (care este şi cost marginal)

El este diferit de costul mediu unitar:

$$c_0 = \frac{20.000.000 \text{ lei}}{4.000 \text{ buc}} = 5.000 \text{ lei/buc}$$

[5] Ghe. Cârstea, O. Călin – Calculaţia costurilor – EDP Bucureşti 1980

$$c_1 = \frac{24.000.000 \text{ lei}}{5.000 \text{ buc}} = 4.800 \text{ lei/buc}$$

Costurile marginale se compun din: cheltuieli variabile şi cheltuieli fixe. Prin urmare, **costul marginal este egal cu costul variabil unitar, dacă cheltuielile fixe nu se modifică, iar cheltuielile variabile evoluează proporţional cu volumul fizic al producţiei.** În acest caz, avem un **cost marginal simplu**, format din cheltuieli variabile proporționale, în condițiile utilizării unei capacități de producție constante.

Dacă se modifică capacitatea de producție, obținem un **cost marginal adițional** format atât din cheltuielile variabile proporționale, cât şi din cheltuielile fixe, aferente unei capacități de producție extinse.

Costurile fixe aferente producției anterioare (care precede lotul majorat) se numesc **costuri reziduale** şi se calculează:

$$c_{R_t} = c_{m_t} - c_{D_t}$$

unde:

c_{m_t} = costul mediu unitar

c_{D_t} = costul diferențial unitar

iar pe total producție:

$$C_{R_t} = c_{R_t} \times Q_0$$

Exemplu: Utilizând datele anterioare, respectiv:

- C_{m_0} = 5.000 lei/buc
- C_{m_1} = 4.800 lei/buc
- C_{D_1} = 4.000.000 lei
- c_{D_1} = 4.000 lei/buc

Vom avea:

cost rezidual unitar = 4.800 – 4.000 = 800 lei/buc

cost rezidual total = 4.000 buc. × 800 lei/buc = 3.200.000 lei

Comparând costul marginal cu costul mediu pe unitatea de produs putem analiza zona în care se află întreprinderea din punctul de vedere al evoluției costurilor.

Exemplu: Se cunosc datele:

Nr. lot	Producția (buc.)	Costuri totale (mii lei)	Cost mediu unitar (mii lei/buc)		Cost diferențial total (mii lei)	Cost diferențial unitar (marginal) (mii lei/buc)	
1	160	70.400	440	Zona degresivă	–	–	Zona degresivă
2	180	73.800	410		3.400	170	

Nr. lot	Producția (buc.)	Costuri totale (mii lei)	Cost mediu unitar (mii lei/buc)		Cost diferențial total (mii lei)	Cost diferențial unitar (marginal) (mii lei/buc)	
3	200	81.000	405	Zona proporțională	7.200	360	Zona proporțională
4	220	88.000	400		7.000	350	
5	240	97.920	408	Zona progresivă	9.920	496	Zona progresivă
6	260	109.200	420		13.280	664	
7	280	126.000	450		16.800	840	
8	300	150.000	500		24.000	1.200	

Analizând datele din tabel putem comenta următoarele:

- în etapa în care costul mediu unitar şi costul marginal scad, ne aflăm în zona de **degresie**;
- punctul în care costul marginal se apropie cel mai mult de costul mediu unitar indică zona de **proporționalitate** (în care întreprinderea produce cu cele mai mici costuri) – de la 200 buc către 220 buc;
- dacă costul marginal depăşeşte costul mediu unitar, ne aflăm în zona **progresivă**.

Principiul costurilor marginale ajută, în concluzie, la preluarea oricărei producții suplimentare care creşte eficiența, respectiv la înlăturarea oricărei producții suplimentare care reduce eficiența şi deci permite alcătuirea celui mai rentabil program de producție.

Exemplu: O Întreprindere lucrează la 75% din capacitate. Producția fizică este de 7.500 t cu următoarea structură a cheltuielilor de producție:

- cheltuieli variabile unitare = 400.000 lei/t
- cheltuieli fixe = 320.000.000 lei

Întreprinderea primeşte două comenzi suplimentare: una de 2.000 t la un preț de vânzare acceptat de client de 500.000 lei/t şi a doua de 3.000 t.

Trebuie să stabilim prețul la care vom vinde a doua comandă pentru a putea fi acceptată ca rentabilă şi executată.

a) Prima comandă de 2.000 t nu conduce la suprasaturația capacității de producție care este de 10.000 t (100%). În acest caz, deoarece cheltuielile fixe nu se modifică, costul marginal = costul variabil unitar de 400.000 lei/t, venitul marginal = 500.000 lei/t (prețul de vânzare), profitul unitar = 500.000 – 400.000 = 100.000 lei/t, iar profitul întreprinderii va creşte cu 2.000 t × 100.000 lei/t = 200.000.000 lei. Deci întreprinderea va accepta prima comandă, considerând-o eficientă.

b) A doua comandă de 3.000 t presupune majorarea costului variabil unitar cu 15% şi a cheltuielilor fixe cu 4.000.000 lei. Capacitatea întreprinderii de 10.000 t este insuficientă pentru a face față cererii de: 7.500 + 2.000 + 3.000 = 12.500 t

În această situație, costul marginal va fi format din costul variabil majorat şi cheltuielile fixe suplimentare astfel:

- cost variabil unitar majorat = 400.000 + 400.000 × 15% = 460.000 lei/t
- cheltuieli fixe suplimentare = 4.000.000 lei

Deci pentru comanda de 3.000 t, costul marginal total va fi:

C_{ma} = (460.000 lei/t × 3.000 t) + 4.000.000 lei = 1.384.000.000 lei

Costul marginal unitar va fi:

$$c_{ma} = \frac{1.384.000.000 \text{ lei}}{3.000 \text{ t}} = 461.333 \text{ lei/t}$$

Pentru întreprindere este acceptabil orice preț de vânzare mai mare decât costul marginal unitar şi în aceste condiții comanda a doua poate fi executată.

Observație: Deşi nu reprezintă o metodă în sine şi este mai puțin aplicat, costul marginal constituie un instrument eficient de optimizare a gestiunii întreprinderii, în privința prețurilor şi tarifelor practicate.

II. Costul subactivității reprezintă o noțiune legată de gruparea cheltuielilor în variabile şi fixe.

Aşa cum ştim, costul complet al produsului include toate cheltuielile de producție ale întreprinderii pentru un anumit nivel al activității. Când nivelul activității creşte, costul unitar scade, întrucât cheltuielile fixe se repartizează pe un număr mai mare de produse. Când nivelul activității scade, costul unitar creşte, întrucât cheltuielile fixe se repartizează pe un număr mai mic de produse. Deci, valoarea cheltuielilor fixe pe unitatea de produs este invers proporțională cu volumul fizic al producției.

Pentru a evita dezavantajele generate de acest aspect s-a elaborat metoda imputării raționale a cheltuielilor fixe. Ea porneşte de la cele două aspecte privind capacitatea de producție a întreprinderii:

- **capacitatea teoretică** – corespunzătoare unei utilizări continue şi constante a utilajelor şi instalațiilor:
- **capacitatea reală** – stabilită prin scăderea din capacitatea teoretică a timpilor de întreruperi (reparații, timp de punere în funcțiune, concedii, absențe etc.). Ea este considerată o **capacitate normală de producție** (ținând cont de volumul vânzărilor, capacitatea normală poate fi inferioară capacității reale).

Metoda imputării raționale elimină influența repartizării cheltuielilor fixe în funcție de variațiile volumului producției prin determinarea unui coeficient de imputare rațională[6]:

$$\text{CIR} = \frac{\text{Activitate reală (Ar)}}{\text{Activitate normală (An)}}$$

Cheltuielile fixe ce vor fi luate în calcul pentru o lună se determină:

CF_i = cheltuieli fixe reale × CIR

unde:

CF_i = cheltuieli fixe imputate pe produs

$$\text{Deci, cheltuielile activității normale} = \underset{\text{cheltuieli variabile}}{\text{CV}} + \text{CF} \cdot \frac{\text{Ar}}{\text{An}}$$

[6] D. Budugan, I. Berheci – Modele de gestiune internă a stocurilor şi calculația costurilor – Ed. Cantes, Iaşi, 1998

Dacă nivelul activității scade sub cel normal, va apărea un surplus de cheltuieli fixe ce rămân nerepartizate, care constituie **costul subactivității**.

Conform Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr. 82/91, costul subactivității nu se include în costul produselor, ci se reflectă direct în rezultatul exercițiului, fiind calculat după următoarea formulă:

$$C_{sa} = CF\left(1 - \frac{Ar}{An}\right)$$
$$\hookrightarrow CIR$$

Observație: El va include şi pierderile din rebuturi datorate tehnologiei de fabricație.

Deci, costul subactivității este generat de utilizarea necorespunzătoare a capacității de producție.

Exemplu: Se cunosc datele referitoare la două perioade de gestiune, pe baza cărora calculăm: CIR, cheltuielile fixe imputate rațional, costul subactivității, cheltuielile totale imputate rațional şi costul unitar în urma imputării raționale.

Nr. crt	Indicatori	Mai		Iunie	
		Activitate normală	Activitate reală	Activitate normală	Activitate reală
1	Producție fizică (buc)	800	920	800	720
2	Cheltuieli variabile (lei)	16.000.000	18.400.000	16.000.000	14.400.000
3	Cheltuieli fixe (lei)	16.000.000	16.000.000	16.000.000	16.000.000
4	Cheltuieli totale (2+3) (lei)	32.000.000	34.400.000	32.000.000	30.400.000
5	Cost unitar (lei/buc) din care:	40.000	37.391,3	40.000	42.222,2
	- variabil	20.000	20.000	20.000	20.000
	- fix	20.000	17.391,3	20.000	22.222,2
6	$CIR = \frac{Ar}{An}$	$\frac{920}{800} = 1{,}15$		$\frac{720}{800} = 0{,}9$	
7	$CF_i = CF_r \cdot CIR$	16.000.000 × 1,15 = = 18.400.000		16.000.000 × 0,9 = = 14.400.000	
8	$C_{sa} = CF\left(1 - \frac{Ar}{An}\right)$	16.000.000–18.400.000= = – 2.400.000		16.000.000–14.400.000= = 1.600.000	
9	Cheltuieli totale imputate rațional (lei)	34.400.000 + 2.400.000 = = 36.800.000		30.400.000 – 1.600.000 = = 28.800.000	
10	Cost unitar rezultat în urma imputării raționale (lie/buc)	$\frac{36.800.000}{920} = 40.000$		$\frac{30.400.000}{720} = 40.000$	

Aşa cum se observă din tabel, situaţia celor două perioade de gestiune este următoarea:

- în luna mai: Ar > An, generând cheltuieli variabile reale mai mari decât cele normale şi cheltuieli fixe unitare mai mici decât cele normale ⇒ Total cheltuieli reale > Total cheltuieli normale (în condiţiile în care cheltuielile fixe totale se menţin constante).

- CIR este supraunitar, generând cheltuieli fixe imputate raţional mai mari decât cele normale ⇒ costul subactivităţii este negativ (capacitatea de producţie a fost utilizată peste limitele normale)
- cheltuielile totale imputate raţional sunt mai mari decât cele reale cu suma reprezentând costul subactivităţii
- costul unilateral real al produsului este mai mic decât costul normal, datorită influenţei costului subactivităţii, în schimb costul unitar ca urmare a imputării raţionale a fost adus la nivelul celui normal (40.000 lei/buc)

- în luna iunie – Ar < An, generând cheltuieli variabile reale mai mici decât cele normale şi cheltuieli fixe unitare mai mari decât cele normale ⇒ Total cheltuieli reale < Total cheltuieli normale (în condiţiile în care cheltuielile fixe totale se menţin contante).

- CIR este subunitar, generând cheltuieli fixe imputate raţional mai mici decât cele normale ⇒ costul subactivităţii este pozitiv (capacitatea de producţie a fost utilizată sub limitele normale);
- cheltuielile totale imputate raţional sunt mai mici decât cele reale cu suma reprezentând costul subactivităţii;
- costul unilateral real al produsului este mai mare decât costul normal, datorită influenţei costului subactivităţii, în schimb costul unitar ca urmare a imputării raţionale a fost adus la nivelul celui normal (40.000 lei/buc).

Observaţie: În contabilitatea de gestiune, costul subactivităţii considerat parte componentă a cheltuielilor indirecte (de secţie), se decontează la sfârşitul lunii prin contul 902 „Decontări interne privind producţia obţinută". Vom avea pentru luna **iunie** (deoarece în mai costul a fost negativ, neavând o utilizare ineficientă a capacităţii de producţie):

902 = 923 (Cheltuieli indirecte de producţie) 1.600.000
902/costul subactivităţii

şi respectiv închiderea contului 902:

901(Decontări interne privind cheltuielile)= 902 1.600.000
902/costul subactivităţii

Avantajele metodei imputării raţionale sunt:

- permite evitarea variaţiilor costurilor de producţie ca urmare a includerii cheltuielilor fixe;
- permite determinarea costurilor reale, în vederea fixării preţurilor de vânzare ale produselor;
- costul subactivităţii (diferenţa de imputare raţională) ajută la aprecierea gradului de exploatare a capacităţii de producţie;

- calculul costului raţional permite bugetarea costurilor activităţii normale pentru perioada următoare

Dezavantajul constă în dificultatea aplicării metodei, deoarece nivelul activităţii normale este greu de stabilit.

Prin urmare, deşi utilă, metoda se aplică cu caracter restrâns.

REZUMAT

Contabilitatea de gestiune reprezintă un circuit paralel cu contabilitatea financiară, având drept scop furnizarea de informaţii cu caracter intern, necesare conducerii societăţii comerciale.

Obiectivul principal al contabilităţii de gestiune îl constituie calculaţia costurilor şi controlul activităţii prin intermediul costurilor.

Costurile de producţie se formează din totalitatea cheltuielilor efectuate pentru realizarea produselor. Aceste cheltuieli se clasifică după criterii multiple, dintre care deosebit de importante sunt: comportamentul faţă de modificarea volumului producţiei (variabile şi fixe) şi modul de includere în costul producţiei (directe şi indirecte).

Pe parcursul creşterii gradului de ocupare a capacităţii de producţie, costurile trec succesiv prin zona degresivă, proporţională şi progresivă.

Calculaţia costurilor de producţie se desfăşoară pe baza unor principii ce asigură reflectarea corectă în contabilitate a tuturor cheltuielilor efectuate având în vedere: felul activităţii, timpul, locul etc.

Există mai multe tipuri de calculaţii, unele cu caracter previzional, altele cu caracter postoperativ.

Contabilitatea de gestiune utilizează mai multe procedee de calculaţie a costurilor în funcţie de diversitatea condiţiilor de tehnologie şi organizare a producţiei. Există astfel, următoarele categorii de procedee:

- procedee de delimitare a cheltuielilor pe purtători şi sectoare;
- procedee de repartizare a cheltuielilor indirecte;
- procedee de separare a cheltuielilor în variabile şi fixe;
- procedee de determinare a costurilor unitare;
- procedee de evaluare şi calcul a costului producţiei de fabricaţie interdependentă.

TESTE-GRILĂ

1. Pentru două perioade de gestiune se cunosc datele:
Ct_1 = 30.000.000 lei; Ct_0 = 20.000.000 lei
Q_1 = 39.000 buc; Q_0 = 30.000 buc
Indicele de variabilitate va avea următoarele valori:
a) 1,66 – cheltuieli regresive
b) 1,66 – cheltuieli progresive

c) 0,85 – cheltuieli progresive

2. La nivelul unei perioade de gestiune se cunosc datele:
- cheltuieli cu materii prime directe = 10.000.000 lei;
- cheltuieli generale de întreprindere = 1.000.000 lei;
- cheltuieli de desfacere = 500.000 lei;
- cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajelor = 2.000.000 lei;
- cheltuieli cu salarii directe şi cote directe = 8.000.000 lei.

Costul de secție va avea următoarea valoare:
a) 20.000.000 lei
b) 12.500.000 lei
c) 11.500.000 lei

3. Pentru o perioadă de gestiune se cunosc datele:

Cheltuieli comune de secție = 50.000.000 lei, din care S_I = 20.000.000 lei; S_{II} = 16.000.000 lei; S_{III} = 14.000.000 lei.

Produsele realizate în cele trei secții sunt:

A = 1.000 buc, care trece prin toate secțiile

B = 2.000 buc, care trece prin primele două secții.

Cheltuielile comune se repartizează pe cele două produse, în funcție de salariile directe cu următoarele valori:

$$S_I \langle \begin{matrix} A = 100.000.000 \text{ lei} \\ B = 70.000.000 \text{ lei} \end{matrix} ; \; S_{II} \langle \begin{matrix} A = 80.000.000 \text{ lei} \\ B = 30.000.000 \text{ lei} \end{matrix} ; \; S_{III} - A = 40.000.000 \text{ lei}$$

Cotele de cheltuieli comune repartizate pe cele două produse vor fi:
a) A = 23.400.000 lei; B = 26.600.000 lei
b) A = 18.600.000 lei; B = 31.400.000 lei
c) A = 37.400.000 lei; B = 12.600.000 lei

4. Se cunosc datele: A = 8.000 buc; B = 10.000 buc; C = 15.000 buc. Produsul de bază este C.

Total cheltuieli de prelucrare = 100.000.000 lei.

Parametrul ales : diametrul (m.l.) cu mărimile:

A = 1 m; B = 0,5 m; C = 0,25 m

Costul unitar de prelucrare pe produse va avea valorile:
a) A = 5.972 lei/buc; B = 2.986 lei/buc; C = 1.493 lei/buc
b) A = 1.136 lei/buc; B = 2.273 lei/buc; C = 4.545 lei/buc
c) A = 2.380 lei/buc; B = 1.150 lei/buc; C = 4.100 lei/buc

5. Se cunosc datele: produs principal = 1.000 t şi produs secundar = 150.000 kg. Cheltuieli de producție totale = 2.000.000.000 lei. Prețul posibil de valorificare al produsului secundar = 2.000 lei/kg, cota de profit a societății = 25% iar cheltuielile de desfacere pe produs = 200 lei/kg.

Costul unei tone de produs principal va fi:
d) 1.790.000 lei
e) 1.805.000 lei
f) 1.960.000 lei

CAPITOLUL III
CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR INTERNE DE GESTIUNE

Când spunem „operațiuni interne de gestiune” ne referim la producția realizată şi la cheltuielile efectuate cu această ocazie. Este evident că, nu putem determina cheltuielile pe locuri de efectuare, abaterile de preț şi, în final, costul de producție unitar al produselor, decât dacă toate sumele aferente sunt înregistrate în contabilitate.

În acest capitol vom prezenta modul de înregistrare a operațiunilor privind: colectarea cheltuielilor, realizarea producției finite şi în curs de execuție şi calculul abaterilor – în conturile de gestiune, precum şi metodele de calculație a costurilor produselor.

3.1 Sistemul de conturi interne de gestiune

Contabilitatea de gestiune utilizează pentru înregistrarea operațiunilor interne, clasa de conturi nr. 9 din Planul General de Conturi, numită „Conturi de gestiune” care se prezintă astfel:

Grupa 90 „Decontări interne”

901 „Decontări interne privind cheltuielile” (P)
902 „Decontări interne privind producția obținută” (P)
903 „Decontări interne privind diferențele de preț” (A)

Grupa 92 „Conturi de calculație”

921 „Cheltuielile activității de bază” (A)
922 „Cheltuielile activității auxiliare” (A)
923 „Cheltuieli indirecte de producție” (A)
924 „Cheltuieli generale de administrație” (A)
925 „Cheltuieli de desfacere” (A)

Grupa 93 „Costul producției”

931 „Costul producției obținute” (A)
933 „Costul producției în curs de execuție” (A)

Observăm că avem trei grupe de conturi, care reflectă pe de o parte producția obținută (terminată şi neterminată), iar pe de altă parte cheltuielile efectuate pentru realizarea acesteia. Toate conturile **sunt conturi în afara bilanțului**, deoarece nu apar nici în balanța de verificare şi nici în bilanțul contabil, aşa cum se întâmplă cu conturile utilizate de contabilitatea financiară (clasele 1 ÷ 7)

Ele funcționează în partidă dublă, ca şi cele din contabilitatea financiară, prin urmare, o sumă înregistrată în debitul unui cont, se va înregistra simultan în creditul unuia sau mai multor conturi, aşa cum şi o sumă înregistrată în creditul unui cont, se va înregistra simultan şi în debitul unuia sau mai multor conturi.

Deci, fiecare cont de gestiune are unul/mai multe conturi corespondente!

Aceste conturi preiau în circuit paralel sumele din contabilitatea financiară, altfel structurate (după criterii interne) pentru a răspunde necesităților de ordin intern privind determinarea cheltuielilor după locul lor de efectuare, calculul costului şi rentabilității pe fiecare produs obținut. Acest lucru nu este posibil în contabilitatea financiară, care înregistrează **sintetic** operațiunile economico-financiare, permițând obținerea unor rezultate de sinteză, globale.

Cu ajutorul datelor din contabilitatea financiară vom şti că pe total producție realizată am obținut profit, dar nu putem determina dacă pe fiecare tip de produs avem profit sau pierdere.

Exemplu: Dacă la nivelul întregii producții, formată din două tipuri de produse A şi B, avem un profit de 100.000.000 lei, el se poate compune fie din profitul obținut la fiecare dintre cele două produse: 70.000.000 lei profit aferent lui A şi 30.000.000 lei aferent lui B, fie din profitul obținut la A de 125.000.000 lei şi pierderea obținută la B de 25.000.000 lei.

Iată deci, care este importanța contabilității de gestiune în paralel cu contabilitatea financiară!

Revenind la conturile de gestiune, să vedem cum funcționează ele şi ce operațiuni putem înregistra cu ajutorul lor:

1) Contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile” – joacă rolul unui **cont colector** al cheltuielilor preluate în timpul lunii din contabilitatea financiară, dar structurate după **locul de efectuare.**

Este un cont de pasiv:

- **se creditează** în timpul lunii cu totalitatea cheltuielilor efectuate, deci cu costul efectiv al producției realizate (finite şi în curs de execuție), în corespondență cu conturile de calculație 921 ÷ 925;
- **se debitează** la sfârşitul lunii cu valoarea producției finite la preț standard, în corespondență cu contul 931 „Costul producției obținute” şi se mai debitează cu diferențele de preț favorabile sau nefavorabile aferente aceleiaşi producții, în corespondență cu contul 903 „Decontări interne privind diferențele de preț”.

Situația contului 901 la sfârşitul perioadei de gestiune (lunii) se prezintă astfel:

a) Dacă **nu avem** producție neterminată, **contul se soldează** deoarece atât pe credit cât şi pe debit a înregistrat costul efectiv al producției realizate;

b) Dacă **avem** producție neterminată, contul rămâne cu **sold final creditor**, reflectând costul efectiv aferent producției neterminate.

2) Contul 902 „Decontări interne privind producția obținută” joacă rolul unui **cont de rezultate** în contabilitatea de gestiune (asemănător contului 121 „Profit şi pierderi” din contabilitatea financiară), deoarece compară valoarea producției finite obținute la preț standard, cu valoarea aceleiaşi producții la cost de

producție efectiv. Cu ajutorul său, se determină la sfârşitul lunii, diferențele de preț aferente producției finite, favorabile sau nefavorabile.

Este un cont de pasiv:

- **se creditează** în timpul lunii cu valoarea producției finite la preț standard, în corespondență cu contul 931 „Costul producției obținute" (aşa cum am arătat la contabilitatea financiară, prețul standard este un preț fix, prestabilit, la care se înregistrează producția în momentul obținerii ei, moment în care nu se cunosc încă cheltuielile efectuate, deci costul efectiv al producției);
- **se debitează** la sfârşitul lunii cu valoarea producției finite la cost de producție efectiv, în corespondență cu contul 921 „Cheltuielile activității de bază" (operațiuni numite „decontarea costului efectiv al producției").

În acest moment, se poate determina abaterea dintre prețul standard (R_C 902) şi costul efectiv (R_D 902) al producției finite.

Abaterea se înregistrează **pe creditul** contului 902, în corespondență cu contul 903 „Decontări interne privind diferențele de preț" cu suma în **roşu** (abatere favorabilă), sau în negru (abatere nefavorabilă).

Contul 902 **se soldează întotdeauna** la sfârşitul perioadei de gestiune (lunii).

3) Contul 903 „Decontări interne privind diferențele de preț" – joacă rolul unui **cont de tranzit** al diferențelor de preț (abaterilor) din contul 902 în contul 901. Se utilizează numai la sfârşitul lunii, când cunoaştem diferențele dintre prețul standard şi costul efectiv. Diferențele de preț (abaterile) pot fi de două feluri:

a) **favorabile**, dacă cost efectiv < preț standard, deci costul de producție efectiv (totalul cheltuielilor efectuate pentru realizarea producției) se încadrează în prețul standard (prestabilit). Spunem că avem o economie de cheltuieli şi vom înregistra diferențele în **roşu**! (se scad din prețul standard);

b) **nefavorabile**, dacă cost efectiv > preț standard, deci costul de producție efectiv depăşeşte prețul standard. Spunem că avem o depăşire de cheltuieli şi vom înregistra diferențele în negru (se adună la prețul standard).

Este un cont de activ:

- **se debitează** la sfârşitul lunii cu diferențele de preț în roşu (favorabile) sau în negru (nefavorabile), în corespondență cu contul 902 „Decontări interne privind producția obținută";
- **se creditează** la sfârşitul lunii cu aceleaşi diferențe de preț, în corespondență cu contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile".

Contul 903 **se soldează întotdeauna** la sfârşitul perioadei de gestiune.

4) Contul 921 „Cheltuielile activității de bază" – joacă rolul unui **cont de calculație** în care se înregistrează **cheltuielile directe** aferente producției finite şi neterminate, realizate în timpul lunii în secțiile de bază. Este vorba de cheltuieli cu materii prime şi materiale directe, salarii aferente muncitorilor direct productivi şi

cotele aferente şi orice alte cheltuieli ce se pot identifica direct pe produs în momentul efectuării lor.

Este un cont de activ:

- **se debitează** în timpul lunii cu cheltuielile directe menționate, în corespondență cu contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile";
- **se debitează** la sfârşitul lunii cu cotele de cheltuieli auxiliare, indirecte, generale şi de desfacere repartizate asupra produselor, în corespondență cu conturile: 922; 923; 924; 925;
- **se creditează** la sfârşitul lunii cu costul efectiv aferent producției finite, în corespondență cu contul 902 "Decontări interne privind producția obținută" şi cu costul efectiv aferent producției neterminate, în corespondență cu contul 933 „Costul producției în curs de execuție".

Contul 921 **se soldează întotdeauna** la sfârşitul perioadei de gestiune.

5) Contul 922 „Cheltuielile activității auxiliare" – joacă rolul unui **cont de calculație** în care se înregistrează cheltuielile aferente producției finite şi neterminate, din secțiile auxiliare: centrală termică, centrală de apă, stație de transformatoare etc. (aceste cheltuieli sunt de regulă cheltuieli directe: cheltuieli cu materiale auxiliare, cu salariile muncitorilor direct productivi din secțiile auxiliare şi cotele aferente acestora etc.).

Este un cont de activ:

- **se debitează** în timpul lunii cu cheltuielile menționate, în corespondență cu contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile";
- **se creditează** la sfârşitul lunii cu aceleaşi cheltuieli repartizate pe produse, în corespondență cu contul 921 „Cheltuielile activității de bază".

Contul 922 **se soldează întotdeauna** la sfârşitul perioadei de gestiune.

6) Contul 923 „Cheltuieli indirecte de producție" – joacă rolul unui **cont de calculație** în care se înregistrează cheltuielile indirecte efectuate la nivelul secțiilor productive: cheltuieli cu amortizări de mijloace fixe productive, cu combustibil, energie şi apă în scop productiv, cu reparații mijloace fixe, cu salariile muncitorilor indirect productivi (de întreținere) şi cotele aferente acestora etc.

Este un cont de activ:

- **se debitează** în timpul lunii cu cheltuielile menționate, în corespondență cu contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile";
- **se creditează** la sfârşitul lunii în urma procedeului de repartizare (suplimentării), cu cotele de cheltuieli indirecte repartizate pe produse, în corespondență cu contul 921 „Cheltuielile activității de bază".

Contul 923 **se soldează întotdeauna** la sfârşitul perioadei de gestiune.

7) Contul 924 „Cheltuieli generale de administrație” – joacă rolul unui **cont de calculație** în care se înregistrează cheltuielile generale efectuate la nivelul societății comerciale: cheltuieli cu salariile personalului TESA şi cotele aferente; cheltuieli cu chirii, telefon, energie şi apă în scop neproductiv; amortizarea clădirilor neproductive, a mobilierului, calculatoarelor etc. **(aceste cheltuieli sunt dublu indirecte: o dată față de secțiile de producție şi o dată față de produsele realizate!).**

Este un cont de activ:

- **se debitează** în timpul lunii cu cheltuielile menționate, în corespondență cu contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile”;
- **se creditează** la sfârşitul lunii, în urma procedeului de repartizare (suplimentării), cu cotele de cheltuieli generale repartizate pe produse, în corespondență cu contul 921 „Cheltuielile activității de bază”.

Contul 924 **se soldează întotdeauna** la sfârşitul perioadei de gestiune.

8) Contul 925 „Cheltuieli de desfacere” – joacă rolul unui **cont de calculație** în care se înregistrează cheltuielile ocazionate de desfacerea produselor: ambalare, etichetare, manipulare, stivuire, transport etc.). Şi aceste cheltuieli au un caracter indirect față de produsele realizate, necesitând calcule de repartizare.

Este un cont de activ:

- **se debitează** în timpul lunii cu cheltuielile menționate, în corespondență cu contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile”;
- **se creditează** la sfârşitul lunii, în urma procedeului de repartizare (suplimentării), cu cotele de cheltuieli de desfacere repartizate pe produse, în corespondență cu contul 921 „Cheltuielile activității de bază”.

Contul 925 **se soldează întotdeauna** la sfârşitul perioadei de gestiune.

9) Contul 931 „Costul producției obținute” – joacă rolul unui cont de tranzit al valorii producției finite la preț standard din contul 902 în contul 901.

Este un cont de activ.

- **se debitează** – în timpul lunii cu valoarea producției finite la preț standard)prestabilit), în corespondență cu contul 902 „Decontări interne privind producția obținută”;
- **se creditează** la sfârşitul lunii cu aceeaşi valoare a producției finite la preț standard, în corespondență cu contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile”.

Contul 931 **se soldează întotdeauna** la sfârşitul perioadei de gestiune.

10) Contul 933 „Costul producției în curs de execuție” – se utilizează numai atunci când la începutul sau la sfârşitul lunii avem producție neterminată. El reflectă costul producției neterminate, determinat la sfârşitul lunii prin inventariere, în raport cu stadiul de finisare. La începutul lunii următoare, costul producției

neterminate **se reia** (se anulează), în ipoteza că producţia se va finaliza în luna curentă.

Este un cont de activ:

- **se debitează** la sfârşitul lunii, cu valoarea producţiei neterminate la cost efectiv, în corespondenţă cu contul 921 „Cheltuielile activităţii de bază", atunci când, din totalul cheltuielilor efectuate în timpul lunii, se separă cheltuielile aferente producţiei neterminate (prin inventar), de cele aferente producţiei finite.

Contul 933 rămâne la sfârşitul perioadei de gestiune cu **sold final debitor**, reflectând costul efectiv aferent producţiei neterminate (ca şi contul 901).

La începutul lunii următoare, contul 933 **se creditează** cu aceeaşi valoare, în corespondenţă cu contul 921 (care reflectă cheltuielile directe, indirecte, generale şi de desfacere repartizate, aferente producţiei neterminate). Practic, se reîncarcă conturile de calculaţie, simultan cu soldarea contului 933.

Contul de calculaţie urmează în luna curentă etapele prezentate anterior.

Deci, atunci când nu avem producţie neterminată, toate conturile de gestiune se soldează la sfârşitul lunii!

Când avem producţie neterminată la sfârşitul lunii, rămân cu sold conturile 901 (Sf_C) şi 933 (Sf_D) cu valoarea acestei producţii, ele soldându-se în lunile următoare, când producţia se finalizează.

Schematic, ţinând cont de cele prezentate, monografia contabilă a operaţiunilor interne de gestiune este următoarea:

1) În timpul lunii, se înregistrează preluarea cheltuielilor din contabilitatea financiară, aferente producţiei realizate în timpul lunii (finite şi în curs de execuţie).

Utilizăm conturile de calculaţie 921 ÷ 925 (activ) şi contul colector 901 „Decontări interne privind cheltuielile" (pasiv):

%	= 901	Total cheltuieli efectuate aferente producţiei finite şi neterminate (clasa 6 din contabilitatea financiară)
921		directe în secţii de bază
922		directe în secţii auxiliare
923		indirecte la nivel de secţii
924		generale la nivel de societate comercială
925		de desfacere

2) În timpul lunii, se înregistrează obţinerea produselor finite la preţ standard (prestabilit).

Utilizăm conturile 931 „Costul producţiei obţinute" (activ) şi 902 „Decontări interne privind producţia obţinută" (pasiv):

931	= 902	valoarea producţiei finite la preţ standard

3) La sfârşitul lunii se înregistrează repartizarea cheltuielilor auxiliare, indirecte, generale şi de desfacere asupra produselor (cheltuielilor directe).

Utilizăm conturile 921 „Cheltuielile activităţii de bază" (activ) şi respectiv conturile 922, 923, 924, 925 „Cheltuielile auxiliare, indirecte, generale şi de desfacere" (activ).

921	= %	Total cheltuieli auxiliare, indirecte, generale şi de desfacere repartizate pe produse
	922	cheltuieli auxiliare repartizate pe produse
	923	cheltuieli indirecte repartizate pe produse
	924	cheltuieli generale repartizate pe produse
	925	cheltuieli de desfacere repartizate pe produse

4) La fârşitul lunii se înregistrează separarea cheltuielilor aferente producţiei neterminate de cele aferente producţiei finite (decontarea costului efectiv al producţiei neterminate).

Utilizăm conturile 933 „Costul producţiei în curs de execuţie" (activ) şi 921 „Cheltuielile activităţii de bază" (activ).

933 = 921 costul efectiv al producţiei neterminate

5) La sfârşitul lunii se înregistrează decontarea costului efectiv aferent producţiei finite (cheltuielile aferente acesteia).

Utilizăm conturile 902 „Decontări interne privind producţia obţinută" (pasiv) şi 921 „Cheltuielile activităţii de bază" (activ).

902 = 921 costul efectiv al producţiei finite

Lunar determinăm costul unitar al produsului realizat, raportând costul efectiv al producţiei finite (din contul 921) la producţia fizică obţinută:

$$c_u = \frac{\text{Total cheltuieli}}{Q}$$

6) La sfârşitul lunii se înregistrează diferenţele de preţ (abaterile) favorabile/nefavorabile aferente producţiei finite (prin compararea preţului standard cu costul efectiv).

Utilizăm conturile 903 „Decontări interne privind diferenţele de preţ" (activ) şi 902 „Decontări interne privind producţia obţinută" (pasiv):

903 = 902 diferenţele de preţ → favorabile în roşu
903 = 902 diferenţele de preţ → nefavorabile în negru

7) La sfârşitul lunii se înregistrează decontarea producţiei finite la preţ standard şi a diferenţelor de preţ aferente.

Utilizăm conturile 901 „Decontări interne privind cheltuielile" (pasiv) şi respectiv 931 „Costul producţiei obţinute" (activ) şi 903 „Decontări interne privind diferenţele de preţ" (activ):

901	= %	costul efectiv al producţiei finite
	931	valoarea producţiei finite la preţ standard
	903	diferenţele de preţ aferente (în roşu sau negru)

Luna se închide cu două conturi nesoldate: contul 901 (Sf_C) şi 933 (Sf_D) din operaţiunile 1) şi respectiv 4) la valoarea producţiei neterminate.

8) La începutul lunii următoare, vom avea reluarea producţiei neterminate.

Utilizăm conturile 921 „Cheltuielile activității de bază” (activ) şi 933 „Costul producției în curs de execuție” (activ).

921 = 933 costul efectiv al producției neterminate

Contul 933 se soldează.

În continuare, se înregistrează cheltuielile şi producția aferente lunii curente, conform etapelor prezentate, ceea ce determină la sfârşitul lunii soldarea contului 901.

Observație: Întrucât contabilitatea de gestiune are un pronunțat caracter **analitic**, conturile prezentate se detaliază pe analitice, cu excepția contului colector de cheltuieli 901. Detalierea pe analitice a fiecărui cont se face pe secții, faze de fabricație, comenzi şi produse, după caz, aşa cum vom vedea la metodele de calculație.

3.2 Metode de calculație a costurilor

În principiu, etapele de înregistrare a operațiunilor interne în conturile din clasa 9 sunt cele prezentate la subcapitolul anterior. Ceea ce diferă, sunt sumele înregistrate în conturi, în funcție de metoda de calculație adoptată.

Definiție: ***Metoda de calculație cuprinde totalitatea procedeelor de colectare a cheltuielilor pe locuri de efectuare, pe produse şi lucrări într-o perioadă de gestiune*** şi de cuantificare a corelațiilor dintre cheltuieli şi producția ce le-a ocazionat, în vederea determinării costului producției şi a costului unitar.

Metodele de calculație sunt determinate de specificul procesului tehnologic, modul de organizare a producției, gradul de mecanizare, tipul producției obținute, varietatea acesteia etc. Ele au evoluat în timp, pe măsura cerinței de a eficientiza controlul consumurilor şi autogestiunea societății comerciale. Întâlnim astfel două categorii de metode de calculație:

- clasice;
- moderne.

Metodele clasice sunt: metoda globală, metoda pe faze şi metoda pe comenzi.

Metodele moderne cuprind: metoda THM, metoda Standard-cost, metoda GP, metoda normativă, metoda PERT-cost, metoda Direct-costing etc.

Aceste metode, fie ele clasice sau moderne, se clasifică după următoarele criterii:

- **După natura mărimilor utilizate**, avem:
  - metode de calculație **previzionale** – care utilizează mărimi prestabilite şi urmăresc abaterile costurilor efective de la cele standard (Exemplu: metoda normativă, metoda standard-cost, etc.);
  - metode de calculație **postoperative** – care utilizează numai mărimi efective (Exemplu: metoda globală, metoda pe faze, metoda pe comenzi etc.).

- **După legătura cu obiectul de calculație**, avem:

- metode de calculație **pe purtători** – care stabilesc costul pe produs, comandă sau lucrare (Exemplu: metoda THM, metoda GP, metoda PERT-cost etc.);
- metode de calculație **pe sectoare** – care stabilesc costul pe secții, ateliere etc.;
- metode de calculație **mixte** – care stabilesc costul atât pe sectoare cât şi pe purtători (Exemplu: metoda globală, pe faze, pe comenzi etc.)

- **După sfera de cuprindere a cheltuielilor în costuri**, avem:

- metode de calculație **de tip absorbant** – ce includ în costul unitar al produsului totalitatea cheltuielilor de producție efectuate pentru producerea acestuia (Exemplu: metoda globală, pe faze, pe comenzi, THM, GP, Standard-cost etc.)
- metode de calculație **de tip parțial** – ce includ în costul unitar al produsului numai cheltuielile variabile sau directe, după caz (se determină astfel un cost incomplet al produsului, celelalte cheltuieli neincluse în cost fiind scăzute direct din profitul societății comerciale). Exemplu: metoda Direct-costing (a costurilor variabile), metoda costurilor directe etc.

Caracteristicile comune ale metodelor de calculație sunt:

- toate calculează costul în funcție de două elemente: cheltuielile efectuate şi producția realizată într-o perioadă de gestiune;
- toate utilizează etape de lucru succesive şi procedee de calculație adecvate (vezi capitolul anterior);
- toate au ca scop final determinarea costului de producție pe total şi pe unitate de produs.

3.2.1 Metode clasice de tip absorbant

Aceste metode se bazează pe teoria costurilor integrale, conform căreia, în calculul costului de producție se iau în considerare toate cheltuielile efectuate pentru realizarea produsului, indiferent de natura lor (variabile, fixe, directe, indirecte etc.).

Etapele de calcul sunt următoarele:

1) Se determină şi se delimitează cheltuielile în momentul efectuării lor astfel:

- cheltuielile directe identificate pe produse;
- cheltuielile indirecte, generale şi de desfacere identificate pe sectoare;

2) Se determină valoarea producției la preț standard, în momentul obținerii acesteia;

3) Se repartizează cheltuielile delimitate pe sectoare (cheltuieli indirecte, generale şi de desfacere) asupra produselor realizate, prin procedeul suplimentării, cu ajutorul coeficienților de suplimentare şi folosind baze de repartizare adecvate;

Se separă cheltuielile în raport cu gradul de finisare a producției (neterminată şi finită);

5) Se stabileşte costul efectiv al producţiei finite şi se calculează costul unitar, prin raportarea acesteia la producţia fizică obţinută;

6) Se determină abaterile dintre costul efectiv şi preţul standard al producţiei finite, se urmăreşte şi se analizează aceste abateri pe cauze care le-au generat.

Metodele de tip absorbant pot fi clasice şi moderne.

În categoria metodelor clasice se includ:

- metoda globală;
- metoda pe faze;
- metoda pe comenzi.

3.2.1.1 Metoda globală

Se utilizează în cadrul societăţilor comerciale cu producţie omogenă (se fabrică un singur produs): energie electrică, termică, ciment, cărbune, cărămidă etc.

Obiectul calculaţiei îl constituie producţia omogenă.

Se colectează cheltuielile totale aferente producţiei şi se înregistrează producţia obţinută la preţ standard. Neavând decât un singur produs, nu sunt necesare calcule de repartizare a cheltuielilor indirecte şi generale. Costul unitar al produsului se obţine prin procedeul diviziunii simple, raportând totalitatea cheltuielilor efectuate la cantitatea de produse fabricată.

Structura cheltuielilor se poate urmări fie pe articole de calculaţie (cheltuieli directe, indirecte, generale şi de desfacere), fie pe elemente de cheltuieli primare (materii prime şi materiale, directe, salarii directe, cote directe, combustibil, energie, apă, reparaţii amortizări, lucrări terţi etc.).

Exemplu: O fabrică de cărămidă a realizat într-o lună 20.000 kg cărămizi, înregistrate la preţ standard de 5.000 lei/kg. Cheltuielile ocazionate de obţinerea producţiei au fost de 90.000.000 lei, din care:

- materii prime şi materiale directe = 35.000.000 lei
- salarii directe = 10.000.000 lei
- cote aferente salarii directe (33,25%) = 3.325.000 lei
- materiale auxiliare = 4.000.000 lei
- combustibil, energie, apă = 5.300.000
  - indirecte = 3.300.000 lei
  - generale = 2.000.000 lei
- reparaţii utilaje = 8.000.000 lei (indirecte)
- amortizări = 15.000.000 lei
  - indirecte = 10.000.000 lei
  - generale = 5.000.000 lei
- salarii TESA = 5.000.000 lei (generale)
- cote salarii TESA (33,25%) = 1.662.500 (generale)
- alte cheltuieli = 2.712.500 lei
  - generale = 2.412.500 lei
  - de desfacere = 300.000 lei

Observaţie: Am considerat total cote aferente salariilor 33,25% formate din: CAS = 22%; contribuţia unităţii la Fondul asigurărilor de sănătate = 7%; contribuţia unităţii la Fondul de şomaj = 3%; contribuţia unităţii la Fondul de risc şi boală = 0,5%; Comisionul datorat Camerei de Muncă = 0,75%.

Din enunţul problemei avem următoarea structură a cheltuielilor efectuate:

- cheltuieli directe din secţiile de bază = 35.000.000 + 10.000.000 + + 3.325.000 = 48.325.000 lei
- cheltuieli directe din secţiile auxiliare = 4.000.000 lei
- cheltuieli indirecte = 3.300.000 + 8.000.000 + 10.000.000 = = 21.300.000 lei
- cheltuieli generale = 2.000.000 + 5.000.000 + 5.000.000 + 1.662.500 + 2.412.500 = 16.075.000 lei
- cheltuieli de desfacere = 300.000 lei

1) Înregistrăm preluarea cheltuielilor din contabilitatea financiară în contabilitatea de gestiune:

%	= 901	90.000.000
921		48.325.000
922		4.000.000
923		21.300.000
924		16.075.000
925		300.000

Observaţie: Întrucât avem producţie omogenă, nu detaliem conturile de calculaţie pe analitice, aşa cum vom proceda la metodele următoare!

2) Înregistrăm producţia obţinută la preţ standard:

931 = 902 100.000.000 (20.000 kg × 5.000 lei/kg)

Nu detaliem pe analitice.

3) La sfârşitul lunii, înregistrăm decontarea cheltuielilor activităţii auxiliare, indirecte, generale şi de desfacere asupra cheltuielilor directe (închidem conturile 922; 923; 924; 925).

921	= %	41.675.000
	922	4.000.000
	923	21.300.000
	924	16.075.000
	925	300.000

În acest moment, în debitul contului 921 „Cheltuielile activităţii de bază" avem colectate toate cheltuielile aferente producţiei din timpul lunii.

4) La sfârşitul lunii se separă cheltuielile aferente producţiei neterminate în valoare de 4.000.000 lei.

933 = 921 4.000.000 (costul efectiv al producţiei neterminate)

5) La sfârşitul lunii se decontează costul efectiv al producţiei finite (închiderea contului 921):

902 = 921 86.000.000 (90.000.000 – 4.000.000)
total cheltuieli producţie neterminată

Se calculează costul unitar al produsului finit:

$$c_u = \frac{\text{Cost efectiv al productiei finite}}{\text{Cantitate fabricata}} = \frac{86.000.000 \text{ lei}}{20.000 \text{ kg}} = 4.300 \quad \text{lei/kg}$$

6) Se determină şi se înregistrează diferenţele de preţ aferente producţiei finite.

100.000.000 (preţ standard) – 86.000.000 (cost efectiv) = 14.000.000 lei

Deoarece costul efectiv este mai mic decât preţul standard, avem diferenţe favorabile (se înregistrează în roşu).

903 = 902 14.000.000

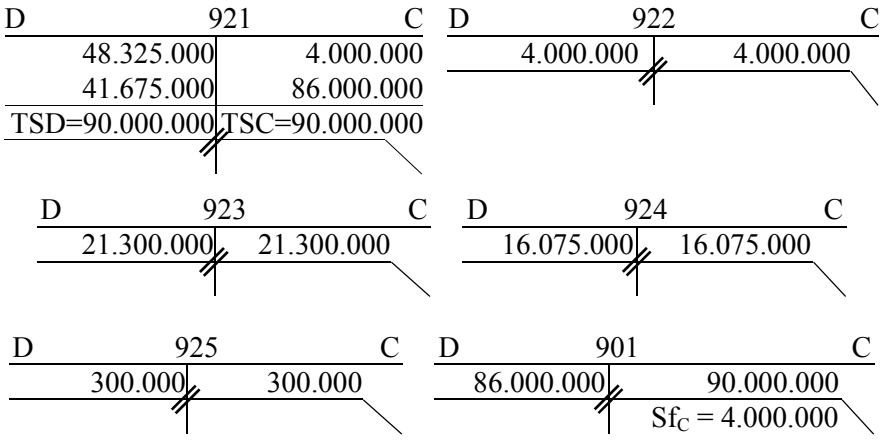
Se calculează abaterea unitară:

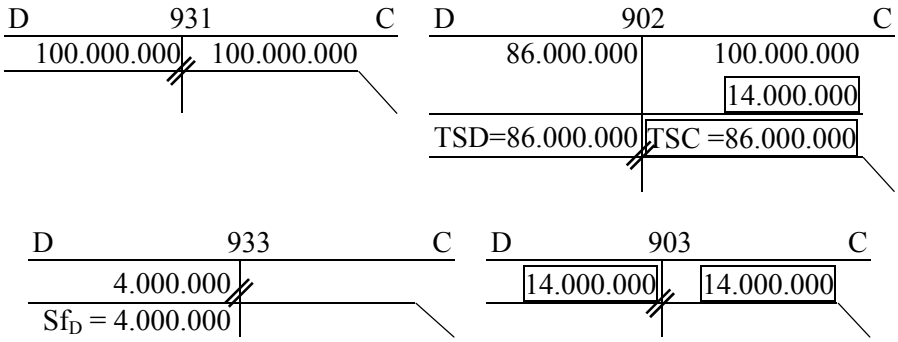
$$Au = \frac{-14.000.000 \text{ lei}}{20.000 \text{ kg}} = -700 \text{ lei/kg (favorabilă)}$$

7) Se înregistrează decontarea producţiei finite la preţ standard închidere cont 931) şi a diferenţelor de preţ aferente (închidere cont 903).

901	= %	86.000.000	(cost efectiv al producţiei finite)
	931	100.000.000	(preţ standard)
	903	14.000.000	(diferenţe preţ favorabile)

Înregistrăm sistematic în conturile de gestiune:





Se observă că cele două conturi 901 şi 933 rămân cu sold de 4.000.000 lei (valoarea producției neterminate la cost efectiv).

8) La începutul lunii următoare, reluăm producția neterminată:

921 = 933 4.000.000

Contul 933 se soldează, având sold debitor din luna precedentă de 4.000.000 lei.

9) Presupunem că înregistrăm cheltuielile directe aferente lunii de 56.000.000 lei (din care: materii prime = 30 mil.; salarii = 10 mil.; cote salarii = 3.325.000; amortizări = 12.675.000.

921 = 901 56.000.000

10) Presupunem că se realizează producție la preț standard de 50.000.000 lei.

931 = 902 50.000.000

11) La sfârşitul lunii nu avem producție neterminată, prin urmare decontăm costul efectiv al producției finite (închidem contul 921).

902 = 921 60.000.000 (4.000.000 lei producție neterminată la începutul lunii + 56.000.000 lei, cheltuieli din timpul lunii)

12) Se înregistrează diferențele de preț aferente producției finite:
valoare la cost efectiv = 60.000.000 lei
valoare la preț standard = 50.000.000 lei
Diferență nefavorabilă = 10.000.000 lei
(cost efectiv > preț standard, se înregistrează în negru)

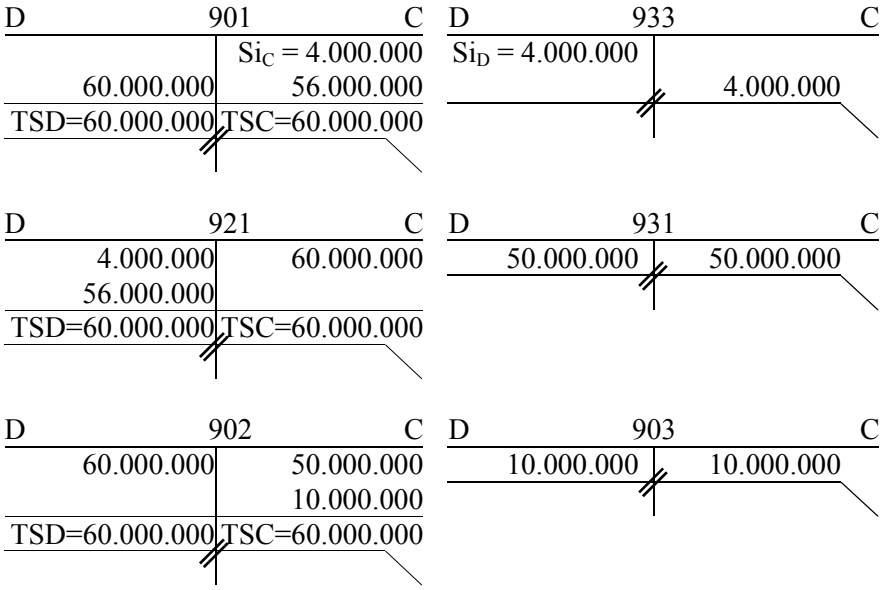
903 = 902 10.000.000

13) Se decontează producția la preț standard şi diferențele de preț aferente:

901	= %	60.000.000
	931	50.000.000
	903	10.000.000

Contul 901 se soldează, având sold creditor de 4.000.000 din luna precedentă.

Sistematic avem:



Observaţie: Dacă dorim să evidenţiem separat fiecare element de cheltuială, defalcăm conturile de calculaţie astfel:

921 921.0 = materii prime şi materiale directe
921.1 = salarii directe
921.2 = cote directe

922 922.0 = materiale auxiliare

923 923.0 = combustibil, energie, apă
923.1 = reparaţii utilaje
923.2 = amortizări

924 924.0 = combustibil, energie, apă
924.1 = amortizări
924.2 = salarii TESA
924.3 = cote salarii TESA
924.4 = alte cheltuieli

925 925.0 = alte cheltuieli de desfacere

Vom avea următoarele modificări în operaţiunile înregistrate.

Operaţia I. Colectarea cheltuielilor pe elemente primare:

%	=	**901**	90.000.000
921			48.325.000
921.0		35.000.000	
921.1		10.000.000	
921.2		3.325.000	
922			4.000.000
922.0		4.000.000	
923			21.300.000
923.0		3.300.000	
923.1		8.000.000	
923.2		10.000.000	
924			16.075.000
924.0		2.000.000	
924.1		5.000.000	
924.2		5.000.000	
924.3		1.662.500	
924.4		2.412.500	
925			300.000
925.0		300.000	

Operaţia III. Decontarea cheltuielilor auxiliare, indirecte, generale şi de desfacere asupra cheltuielilor directe:

921			=	%			41.675.000
921.0	=	4.000.000		**922**			4.000.000
921.1	=	5.000.000		922.0	=	4.000.000	
921.2	=	1.662.500		**923**			21.300.000
921.3	=	5.300.000		923.0	=	3.300.000	
921.4	=	8.000.000		923.1	=	8.000.000	
921.5	=	15.000.000		923.2	=	10.000.000	
921.6	=	2.712.500		**924**			16.075.000
				924.0	=	2.000.000	
				924.1	=	5.000.000	
				924.2	=	5.000.000	
				924.3	=	1.662.500	
				924.4	=	2.412.500	
				925			300.000
				925.0	=	300.000	

Operaţia IV. Separarea cheltuielilor aferente producţiei neterminate:

933	=	**921**		4.000.000
		921.0	=	2.000.000
		921.4	=	2.000.000

Operația V. Decontarea costului efectiv al producției finite:

902	=	**921**	86.000.000	
	921.0	=	37.000.000	(39.000.000 – 2.000.000)
	921.1	=	15.000.000	
	921.2	=	4.987.500	
	921.3	=	5.300.000	
	921.4	=	6.000.000	(8.000.000 – 2.000.000)
	921.5	=	15.000.000	
	921.6	=	2.712.500	

Operația VIII. Reluarea producției neterminate la începutul lunii următoare:

921	=	**933**	4.000.000
921.0	=	2.000.000	
921.4	=	2.000.000	

Operația IX. Colectarea cheltuielilor directe aferente lunii curente

921	=	**901**	56.000.000
921.0	=	30.000.000	
921.1	=	10.000.000	
921.2	=	3.325.000	
921.5	=	12.675.000	

Operația XI. Decontarea costului efectiv al producției finite:

902	= **921**	60.000.000	
	921.0 =	32.000.000	30.000.000+2.000.000 (p. neterm.)
	921.1 =	10.000.000	10.000.000
	921.2 =	3.325.000	
	921.4 =	2.000.000	Ø + 2.000.000 (p. neterm.)
	921.5 =	12.675.000	

Restul formulelor nu suportă modificări, prin urmare sunt identice cu problema precedentă.

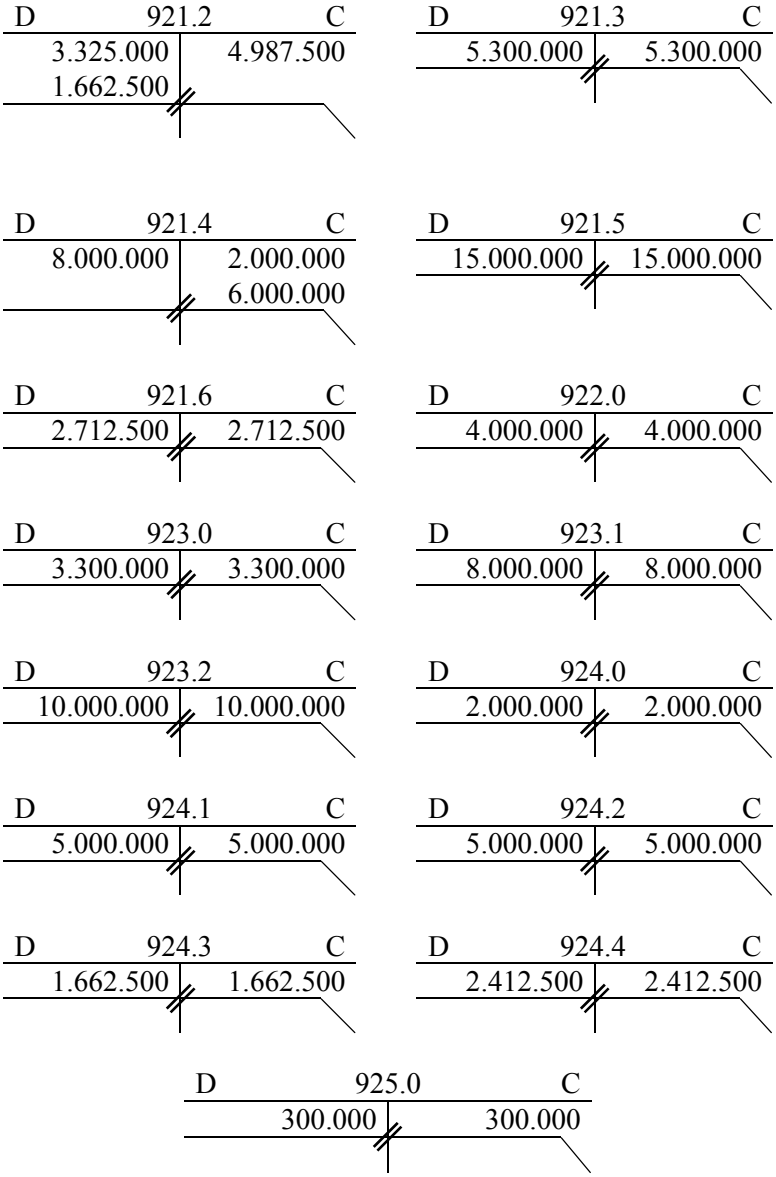
Evidențierea cheltuielilor **în structura pe elemente primare**, în pofida unor înregistrări mai ample, prezintă avantajul urmăririi fiecărui tip de cheltuială în parte.

Cunoscând evoluția fiecărei cheltuieli, se pot adopta măsurile adecvate pentru perioadele de gestiune următoare.

Sistematic, situația în conturile de calculație este următoarea:

D	921.0	C
35.000.000		2.000.000
4.000.000		37.000.000

D	921.1	C
10.000.000		15.000.000
5.000.000		



Se observă soldarea conturilor de calculație pe fiecare analitic descris pe elemente de cheltuieli primare.

3.2.1.2 Metoda pe faze

Se utilizează în cadrul societăților comerciale cu producție de masă sau serie mare şi cu proces tehnologic simplu, desfăşurat pe faze succesive de prelucrare a materiilor prime şi materialelor: industria sticlei, zahărului, textilă, berii etc.

Obiectul calculației îl constituie faza de prelucrare şi produsul.

Se stabilesc fazele de calculație şi importanța fiecăreia în calculul costului produselor realizate. Acest lucru este posibil prin secționarea procesului tehnologic respectând următoarele principii:

- fazele trebuie să aibă caracter succesiv;
- trebuie să fie reduse ca număr, pentru a evita lucrările de centralizare voluminoase;
- fiecare fază trebuie să aibă ca obiect producția de semifabricate sau produse finite ce se deosebesc calitativ de celelalte produse.

Se reflectă costurile de producție pe faze de fabricație şi pe produse.

Metoda pe faze se poate aplica, în funcție de natura procesului tehnologic, în două variante:

- Varianta fără semifabricate
- Varianta cu semifabricate

A. Metoda pe faze fără semifabricate

Se aplică în societățile comerciale în care, din fiecare fază de fabricație rezultă producție în curs de execuție care trece rapid de la o fază de prelucrare la alta, fără a necesita depozitare.

Deoarece nu rezultă semifabricate, costul de producție nu se calculează după fiecare fază, ci numai după ultima fază (nu este necesar calculul costurilor intermediare, aşa cum vom vedea că se întâmplă la cealaltă variantă).

Etapele de calcul sunt următoarele:

1) Se colectează (se preiau din contabilitatea financiară) cheltuielile totale efectuate în timpul lunii, astfel:
   - cheltuielile directe defalcate pe faze şi pe produse;
   - cheltuielile indirecte defalcate pe faze;
   - cheltuielile generale, nedefalcate.
2) Se înregistrează producția obținută la preț standard.
3) La sfârşitul lunii, repartizăm cheltuielile indirecte din cadrul fiecărei faze pe produse, iar cheltuielile generale, pe faze şi pe produse, cu ajutorul coeficienților de suplimentare, folosind baze de repartizare adecvate.
4) Se determină costul efectiv pe faze şi pe produse şi se înregistrează decontarea acestuia.

$$\text{Costul unitar pe fiecare produs va fi} = \frac{\text{Costul efectiv al producției finite}}{\text{Cantitatea de produse realizată}}$$

5) Se calculează şi se înregistrează diferențele de preț (abaterile) dintre prețul standard şi costul efectiv, aferente producției finite, pe total şi pe produse.

$$\text{Abaterea unitară} = \frac{\text{Total abatere}}{\text{Cantitate realizată}}$$

6) Se decontează producția finită la preț standard şi diferențele de preț aferente.

Observație: Dacă avem producție neterminată la începutul şi la sfârşitul lunii (caz frecvent întâlnit în practică), avem în plus următoarele operațiuni:

- La începutul lunii se înregistrează reluarea producției neterminate din luna precedentă (se reîncarcă contul de calculație cu cheltuielile aferente producției neterminate).
- La sfârşitul lunii se separă cheltuielile aferente producției neterminate (determinată prin inventar, alta decât cea inițială).
- Costul efectiv al producției finite se va determina:

cost efectiv aferent producției neterminate la începutul lunii + **cheltuieli aferente lunii** – **cost efectiv aferent producției neterminate la sfârşitul lunii**

Întrucât evidențiem operațiunile pe faze şi pe produse, fiecare cont, cu excepția contului colector de cheltuieli 901, se va detalia pe analitice.

Exemplu: O societate comercială fabrică două produse A şi B în două faze de fabricație succesive I şi II.

I. Cheltuielile aferente producției neterminate la începutul lunii sunt în valoare de 10.000.000 lei, din care:

- materii prime şi materiale = 8.000.000 lei – aferente fazei I: A = 3.000.000
  B = 5.000.000
- reparații utilaje = 2.000.000 lei aferente fazei II: A = 1.000.000
  B = 1.000.000

II. Cheltuielile aferente lunii curente sunt de 50.000.000 lei, din care:

a) **Cheltuieli directe – 35.325.000 lei:**

- cheltuieli cu materii prime şi materiale directe aferente fazei I = 20.000.000 lei, din care: A = 12.000.000 lei şi B = 8.000.000 lei
- cheltuieli cu salariile directe = 10.000.000 lei, din care:
  - faza I = 6.000.000 lei A = 4.000.000 lei
    B = 2.000.000 lei
  - faza II = 4.000.000 lei A = 3.000.000 lei
    B = 1.000.000 lei
- cheltuieli cu cotele directe (33,25%) = 3.325.000 lei, din care:
  - faza I = 1.995.000 lei A = 1.330.000 lei
    B = 665.000 lei
  - faza II = 1.330.000 lei A = 997.500 lei
    B = 332.500 lei
- cheltuieli cu reparații = 2.000.000 lei, identificate pe faze şi pe produse în raport cu numărul orelor de funcționare a utilajelor:
  - faza I = 400 ore A = 300 ore
    B = 100 ore
  - faza II = 200 ore A = 150 ore
    B = 50 ore

b) **Cheltuieli indirecte = 10.330.000 lei:**

- cheltuieli cu amortizarea utilajelor = 5.000.000 lei din care:
  - faza I = 3.000.000 lei
  - faza II = 2.000.000 lei

repartizate la sfârşitul lunii în raport cu valoarea de înregistrare a utilajelor, care este:

- faza I = 1.000.000.000 lei A = 700.000.000 lei
  B = 300.000.000 lei
- faza II = 1.200.000.000 lei A = 800.000.000 lei
  B = 400.000.000 lei

- cheltuieli cu salarii indirecte = 4.000.000 lei, din care:
  - faza I = 1.500.000 lei
  - faza II = 2.500.000 lei
- cote indirecte = 1.330.000 lei
  - faza I = 498.750 lei
  - faza II = 831.250 lei

repartizate la sfârşitul lunii după salariile directe.

c) **Cheltuieli generale**

- alte cheltuieli de exploatare (rechizite de birou) = 4.345.000 lei, repartizate la sfârşitul lunii în funcţie de costul de secţie.

III. În timpul lunii se realizează 1.000 buc produs A la preţ standard de 36.000 lei/buc şi 2.000 buc produs B la preţ standard de 10.000 lei/buc

IV. La sfârşitul lunii se determină prin inventar producţie neterminată la cost efectiv de 3.000.000 lei, din care:

- materii prime şi materiale = 1.000.000 lei
  - faza I: A = 800.000 lei
    B = 200.000 lei
- salarii directe = 1.000.000
  - faza I = 500.000 lei A = 400.000 lei
    B = 100.000 lei
  - faza II = 500.000 lei A = 250.000 lei
    B = 250.000 lei
- cote directe = 332.500
  - faza I = 166.250 lei A = 133.000 lei
    B = 33.250 lei
  - faza II = 166.250 lei A = 83.125 lei
    B = 83.125 lei
- alte cheltuieli de exploatare
  - faza II = 667.500 lei A = 537.500 lei
    B = 130.000 lei

Să se înregistreze operaţiunile în contabilitatea de gestiune şi să se determine costul de producţie unitar şi abaterea unitară pe cele două produse A şi B.

REZOLVARE

I. Prima operaţiune pe care o înregistrăm este reluarea producţiei neterminate existente la începutul lunii, respectiv înregistrarea în contul de calculaţie 921 „Cheltuielile activităţii de bază” şi contul 933 „Costul producţiei în curs de execuţie” – a cheltuielilor aferente producţiei neterminate.

Din enunț, avem cheltuielile deja repartizate pe faze şi pe produse, din luna anterioară:

Elemente de cheltuieli	Faza I		Faza II	
	Produs A	Produs B	Produs A	Produs B
1. Materii prime şi materiale	3.000.000	5.000.000	–	–
2. Reparații utilaje	–	–	1.000.000	1.000.000
TOTAL CHELTUIELI aferente producției neterminate la începutul lunii	3.000.000	5.000.000	1.000.000	1.000.000

921 = 922 10.000.000
921/I/A = 3.000.000
921/I/B = 5.000.000
921/II/A = 1.000.000
921/II/B = 1.000.000

II. Înregistrăm preluarea cheltuielilor aferente lunii, din contabilitatea financiară. Avem:

a) Cheltuieli directe identificate pe faze şi pe produse:

Elemente de cheltuieli	Faza I		Faza II	
	A	B	A	B
1. Materii prime şi materiale	12.000.000	8.000.000	–	–
2. Salarii directe	4.000.000	2.000.000	3.000.000	1.000.000
3. Cote directe (33,25%)	1.330.000	665.000	997.500	332.500
4. Reparații*	1.000.000	333.300	500.000	166.700
TOTAL CHELTUIELI DIRECTE	**18.330.000**	**10.998.300**	**4.497.500**	**1.499.200**

***** Cheltuielile cu reparațiile s-au determinat pe faze şi pe produse, în raport cu numărul orelor de funcționare a utilajelor astfel:

Total cheltuieli = 2.000.000 lei
Total ore de funcționare (I + II) = 400 + 200 = 600 ore

$$\text{Cheltuieli orare} = \frac{2.000.000 \text{ lei}}{600 \text{ ore}} = 3.333 \text{ lei/oră}$$

Faza I: 400 ore × 3.333 lei/oră = 1.333.300 lei, din care:
A: 300 ore × 3.333 lei/oră = 1.000.000 lei
B: 100 ore × 3.333 lei/oră = 333.300 lei
Faza II: 200 ore × 3.333 lei/oră = 666.700 lei, din care:
A = 150 ore × 3.333 lei/oră = 500.000 lei
B = 50 ore × 3.333 lei/oră = 166.700 lei

b) Cheltuielile indirecte identificate pe faze:

Elemente de cheltuieli	Faza I	Faza II
1. Amortizări utilaje	3.000.000	2.000.000
2. Salarii indirecte	1.500.000	2.500.000
3. Cote indirecte	498.750	831.250
TOTAL CHELTUIELI INDIRECTE	**4.998.750**	**5.331.250**

c) Cheltuieli generale, nedefalcate:

Elemente de cheltuieli	Suma
1. Alte cheltuieli de exploatare	4.345.000

Înregistrăm cheltuielile lunii curente în conturile de calculație:
- cheltuielile directe – contul 921 „Cheltuielile activității de bază”
- cheltuielile indirecte – contul 923 „Cheltuieli indirecte de producție”
- cheltuielile generale – contul 924 „Cheltuieli generale de administrație”

şi respectiv prin contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile”:

% = **901**	50.000.000	(Total cheltuieli)
921	35.325.000	(cheltuieli directe)
921/I/A = 18.330.000		
921/I/B = 10.998.300		
921/II/A = 4.497.500		
921/II/B = 1.499.200		
923	10.330.000	(cheltuieli indirecte)
923/I = 4.998.750		
923/II = 5.331.250		
924	4.345.000	(cheltuieli generale)

III. Înregistrăm obținerea produselor finite la preț standard cu ajutorul contului 931 „Costul producției obținute” şi contul 902 „Decontări interne privind producția obținută”.

A: 1.000 buc × 36.000 lei/buc = 36.000.000 lei

B: 2.000 buc × 10.000 lei/buc = 20.000.000 lei

931 = **902**		56.000.000
931/A = 36.000.000	902/A = 36.000.000	
931/B = 20.000.000	902/B = 20.000.000	

IV. La sfârşitul lunii, înregistrăm repartizarea cheltuielilor indirecte şi generale asupra produselor:

a) **Repartizarea cheltuielilor indirecte**

- **cheltuieli cu amortizarea** = 5.000.000 lei, din care:
  Faza I: cheltuieli de repartizat = 3.000.000 lei
  Baza de repartizare: valoarea de înregistrare a utilajelor

$\sum$ BR = 700.000.000 lei (A) + 300.000.000 lei (B) = 1.000.000.000 lei

$$K_{S\,I} = \frac{\text{Cheltuieli de repartizat}}{\sum BR} = \frac{3.000.000}{1.000.000.000} = 0{,}003$$

Cotele de cheltuieli pe produse vor fi:

A: $BR_A \times K_{S\,I}$ = 700.000.000 × 0,003 = 2.100.000 lei
B: $BR_B \times K_{S\,I}$ = 300.000.000 × 0,003 = 900.000 lei
3.000.000 lei

Faza II: cheltuieli de repartizat = 2.000.000 lei

$\sum$ BR = 800.000.000 lei (A) + 400.000.000 lei (B) = 1.200.000.000 lei

$$K_{S\,II} = = \frac{2.000.000}{1.200.000.000} = 0{,}00166$$

A: 800.000.000 × 0,00166 = 1.340.000 lei
B: 400.000.000 × 0,00166 = 660.000 lei
2.000.000 lei

- **cheltuieli cu salariile indirecte** = 4.000.000 lei, din care:
  Faza I: cheltuieli de repartizat = 1.500.000 lei
  BR = salariile directe

$\sum$ BR = 4.000.000 lei (A) + 2.000.000 lei (B) = 6.000.000 lei

$$K_{S\,I} = \frac{1.500.000}{6.000.000} = 0{,}25$$

A: $BR_A \times K_{S\,I}$ = 4.000.000 × 0,25 = 2.100.000 lei
B: $BR_B \times K_{S\,I}$ = 2.000.000 × 0,25 = 900.000 lei
3.000.000 lei

Faza II: cheltuieli de repartizat = 2.500.000 lei

$\sum$ BR = 3.000.000 lei (A) + 1.000.000 lei (B) = 4.000.000 lei

$$K_{S\,II} = = \frac{2.500.000}{4.000.000} = 0{,}625$$

A: 3.000.000 × 0,625 = 1.875.000 lei
B: 1.000.000 × 0,625 = 625.000 lei
2.500.000 lei

- **cheltuieli cu cotele indirecte** = 1.330.000 lei – se repartizează ponderând cheltuielile cu salariile indirecte repartizate anterior cu 33,25%:
  Faza I = 705.000 lei, din care:

A: 1.000.000 × 33,25% = 332.500 lei
B: 500.000 × 33,25% = 166.250 lei
  Faza II = 1.175.000 lei, din care:
A: 1.875.000 × 33,25% = 623.438 lei

B: 625.000 × 33,25% = 207.812 lei

Elemente de cheltuieli indirecte repartizate	Faza I		Faza II	
	A	B	A	B
1. Amortizări	2.100.000	900.000	1.340.000	660.000
2. Salarii indirecte	1.000.000	500.000	1.875.000	625.000
3. Cote indirecte	332.500	166.250	623.438	207.812
TOTAL CHELTUIELI INDIRECTE REPARTIZATE	**3.432.500**	**1.566.250**	**3.838.438**	**1.492.812**

Închidem contul 923 „Cheltuieli indirecte de producție", transferând sumele repartizate asupra contului 921 „Cheltuielile activității de bază".

921 = **923** 10.330.000
921/I/A = 3.432.500 923/I = 4.998.750
921/I/B = 1.566.250 923/II = 5.331.250
921/II/A = 3.838.438
921/II/B = 1.492.812

b) **Repartizarea cheltuielilor generale:**
- alte cheltuieli de exploatare de repartizat = 4.345.000 lei
- BR = costul de secție (cheltuieli directe + cotele de cheltuieli indirecte repartizate)

Determinăm costul de secție pe faze şi pe produse:

Elemente de cheltuieli	Faza I		Faza II	
	A	B	A	B
1. Total cheltuieli directe	18.330.000	10.998.300	4.497.500	1.499.200
2. Total cheltuieli indirecte repartizate	3.432.500	1.566.250	3.838.438	1.492.812
Cost de secție (1 + 2)	**21.762.500**	**12.564.550**	**8.335.938**	**2.992.012**

$\sum$ BR = 45.655.000 lei

$$K_{Sg} = \frac{4.345.000}{45.655.000} = 0,09517$$

Faza I: $BR_{A\,I} \times K_{Sg} = 21.762.500 \times 0,09517 =$ 2.071.137 lei
$BR_{B\,I} \times K_{Sg} = 12.564.550 \times 0,09517 =$ 1.195.768 lei

Faza II: $BR_{A\,II} \times K_{Sg} = 8.335.938 \times 0,09517 =$ 793.331 lei
$BR_{B\,II} \times K_{Sg} = 2.992.012 \times 0,09517 =$ 284.764 lei
2.420.000 lei

Elemente de cheltuieli generale de repartizat	Faza I		Faza II	
	A	B	A	B
1. Alte cheltuieli	2.071.137	1.195.768	793.331	284.764

Închidem contul 924 „Cheltuieli generale de administrație", transferând sumele repartizate asupra contului 921 „Cheltuielile activității de bază":

921 = **924** 4.345.000
921/I/A = 2.071.137
921/I/B = 1.195.768
921/II/A = 793.331
921/II/B = 284.764

V. Înregistrăm separarea cheltuielilor aferente producţiei neterminate de la sfârşitul lunii în valoare de 3.000.000 lei:

Elemente de cheltuieli	**Faza I**		**Faza II**	
	A	**B**	**A**	**B**
1. Materii prime şi materiale	800.000	200.000	–	–
2. Salarii directe	400.000	100.000	250.000	250.000
3. Cote directe (33,25%)	133.000	33.250	83.125	83.125
4. Alte cheltuieli de exploatare	–	–	537.500	130.000
TOTAL CHELTUIELI aferente producţiei neterminate la sfârşitul lunii	**1.333.000**	**333.250**	**870.625**	**463.125**

Decontăm costul efectiv aferent producţiei neterminate, transferând sumele respective din contul 921 „Cheltuielile activităţii de bază", unde au fost colectate toate cheltuielile, în contul 933 „Costul producţiei în curs de execuţie".

933 = **921** 3.000.000
921/I/A = 1.333.000
921/I/B = 333.250
921/II/A = 870.625
921/II/B = 463.125

VI. Înregistrăm decontarea costului efectiv aferent producţiei finite format din:

costul producţiei neterminate la începutul lunii + **cheltuieli efectuate în timpul lunii** – **costul producţiei neterminate la sfârşitul lunii**

Pe total (din debitul contului 921) avem:
10.000.000 lei + 50.000.000 lei – 3.000.000 lei = 57.000.000 lei

Pe elemente de cheltuieli avem următoarea structură a costului aferent producţiei finite pe cele două faze:

FAZA I:

Elemente de cheltuieli	Cheltuieli cu producţia neterminată iniţială (+)		Cheltuieli curente (+)		Cheltuieli cu producţia neterminată finală (–)		Cheltuieli cu producţia finită	
	A	B	A	B	A	B	A	B
1. Materii prime şi materiale	3.000.000	5.000.000	12.000.000	8.000.000	800.000	200.000	14.200.000	12.800.000
2. Salarii directe	–	–	4.000.000	2.000.000	400.000	100.000	3.600.000	1.900.000
3. Cote directe	–	–	1.330.000	665.000	1330.000	33.250	1.197.000	631.750
4. Reparaţii utilaje	–	–	1.000.000	333.300	–	–	1.000.000	333.300
5. Amortizare repartizată	–	–	2.100.000	900.000	–	–	2.100.000	900.000
6. Salarii indirecte repartizate	–	–	1.000.000	500.000	–	–	1.000.000	500.000

Elemente de cheltuieli	Cheltuieli cu producția neterminată inițială (+)		Cheltuieli curente (+)		Cheltuieli cu producția neterminată finală (–)		Cheltuieli cu producția finită	
	A	B	A	B	A	B	A	B
7. Cote indirecte repartizate	–	–	332.5000	166.250	–	–	332.500	166.250
8. Alte cheltuieli repartizate	–	–	2.071.137	1.195.768	–	–	2.071.137	1.195.768
TOTAL	3.000.000	5.000.000	23.833.637	13.760.318	1.333.000	333.250	25.500.637	18.427.068

Prin urmare, costul efectiv aferent fazei I este de:
A: 25.500.637 lei şi B: 18.427.068 lei

FAZA II:

Elemente de cheltuieli	Cheltuieli cu producția neterminată inițială (+)		Cheltuieli curente (+)		Cheltuieli cu producția neterminată finală (–)		Cheltuieli cu producția finită	
	A	B	A	B	A	B	A	B
1. Materii prime şi materiale	–	–	–	–	–	–	–	–
2. Salarii directe	–	–	3.000.000	1.000.000	250.000	250.000	2.750.000	750.000
3. Cote directe	–	–	997.500	332.500	83.125	83.125	914.375	249.375
4. Reparații utilaje	1.000.000	1.000.000	500.000	166.700	–	–	1.500.000	1.166.700
5. Amortizare repartizată	–	–	1.340.000	660.000	–	–	1.340.000	660.000
6. Salarii indirecte repartizate	–	–	1.875.000	625.000	–	–	1.875.000	625.000
7. Cote indirecte repartizate	–	–	623.438	207.812	–	–	623.438	207.812
8. Alte cheltuieli repartizate	–	–	793.331	284.764	537.500	130.000	255.831	154.764
TOTAL	1.000.000	1.000.000	9.129.269	3.276.776	870.625	463.125	9.258.644	3.813.651

Prin urmare, costul efectiv aferent fazei II este de:
A: 9.258.644 lei şi B: 3.813.651 lei

Însumând costurile pe cele două faze, obținem costul efectiv pe cele două produse:

A: 25.500.637 lei + 9.258.644 lei = 34.759.281 lei
B: 18.427.068 lei + 3.813.651 lei = 22.240.719 lei

Înregistrăm decontarea costului efectiv al producției terminate, transferând sumele aferente din contul 921 „Cheltuielile activității de bază”, în contul de rezultate 902 „Decontări interne privind producția obținută”:

902	=	**921**	57.000.000
902/A = 34.759.281		921/I/A = 25.500.637	
902/B = 22.240.719		921/I/B = 18.427.068	
		921/II/A = 9.258.644	
		921/II/B = 3.813.651	

Costul unitar aferent produselor pentru faza I va fi:

$$c_{u\,A\,I} = \frac{25.500.637 \text{ lei}}{1.000 \text{ buc}} = 25.500{,}6 \text{ lei/buc}$$

$$c_{uBI} = \frac{18.427.068 \text{ lei}}{2.000 \text{ buc}} = 9.213,5 \text{ lei/buc}$$

Costul unitar aferent produselor pentru faza II va fi:

$$c_{uAII} = \frac{9.258.644 \text{ lei}}{1.000 \text{ buc}} = 9.258,6 \text{ lei/buc}$$

$$c_{uBII} = \frac{3.813.651 \text{ lei}}{2.000 \text{ buc}} = 1.906,8 \text{ lei/buc}$$

Însumând costurile unitare pe cele 2 faze obținem costul efectiv pe fiecare produs:

$$c_{u_A} = c_{u_{AI}} + c_{u_{AII}} = 25500,6 + 9258,6 \cong 34759 \text{ lei/buc}$$

$$c_{u_B} = c_{u_{BI}} + c_{u_{BII}} = 9213,5 + 1906,8 = 11120 \text{ lei/buc}$$

VII. Calculăm şi înregistrăm diferențele de preț pentru cele două produse, comparând valoarea producției la preț standard, cu valoarea aceleiaşi producții la cost efectiv.

Vom avea:

Produs	**Valoare la preț standard (R_C 902)**	**Valoare la cost efectiv (R_D 902)**	**Diferență de preț**	
			Favorabilă	**Nefavorabilă**
A	36.000.000	34.759.281	1.240.719	
B	20.000.000	22.240.719		2.240.719
TOTAL	**56.000.000**	**57.000.000**	**–**	**1.000.000**

Se constată că pe total producție finită, costul efectiv depăşeşte prețul standard, deci avem o abatere nefavorabilă (o vom înregistra în negru), care la nivelul fiecărui produs este formată din:

- o abatere favorabilă aferentă produsului A (costul efectiv se încadrează în prețul standard); o vom înregistra în roşu;
- o abatere nefavorabilă aferentă produsului B (costul efectiv depăşeşte prețul standard); o vom înregistra în negru.

– 1.240.719	+	2.240.719	=	+ 1.000.000
(A)		(B)		(TOTAL)

Înregistrăm abaterile prin contul 902 „Decontări interne privind producția obținută" şi respectiv contul 903 „Decontări interne privind diferențele de preț".

903	=	**902**	1.000.000
903/A = 1.240.719		902/A = 1.240.719	
903/B = 2.240.719		902/B = 2.240.719	

Determinăm abaterea unitară pe fiecare produs:

$$\text{A: } \frac{-1.240.719 \text{ lei}}{1.000 \text{ buc}} = -1.241 \text{ lei/buc (favorabilă)}$$

36.000 lei/buc – 1.241 lei/buc = 34.759 lei/buc
(preț standard) (abatere favorabilă) (cost efectiv)

$$B: \frac{2.240.719 \text{ lei}}{2.000 \text{ buc}} = +1.120 \text{ lei/buc (nefavorabilă)}$$

10.000 lei/buc + 1.120 lei/buc = 11.120 lei/buc
(preț standard) (abatere nefavorabilă) (cost efectiv)

VIII. Se înregistrează decontarea producției la preț standard şi a diferențelor de preț aferente (închidem contul 931 „Costul producției obținute" şi 903 „Decontări interne privind diferențele de preț" prin contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile").

901 = **%** 57.000.000 (valoarea producției finite la cost efectiv)
931 56.000.000 (valoarea producției finite la preț standard)
931/A = 36.000.000
931/B = 20.000.000
903 1.000.000 (diferența de preț nefavorabilă)
903/A = 1.240.719
903/B = 2.240.719

Sistematic, vom avea:

D	933	C
Si_D = 10.000.000		
	10.000.000	
30.000.000		
TSD=13.000.000	TSC=10.000.000	
Sf_D = 3.000.000		

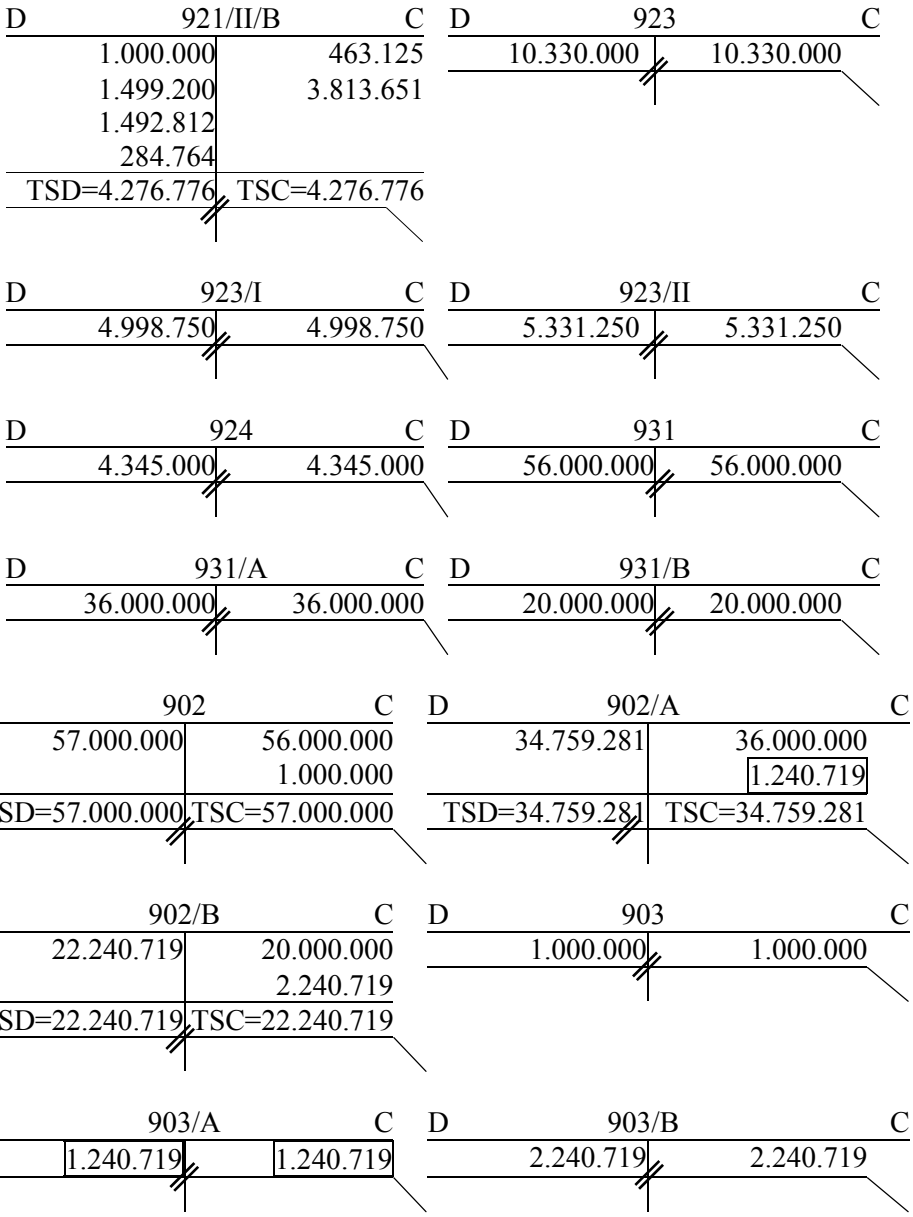
D	901	C
		Si_C = 4.000.000
57.000.000		50.000.000
TSD=57.000.000		TSC=60.000.000
		Sf_C = 3.000.000

D	921	C
10.000.000	3.000.000	
35.325.000	57.000.000	
10.330.000		
4.345.000		
TSD=60.000.000	TSC=60.000.000	

D	921/I/A	C
3.000.000	1.333.000	
18.330.000	25.500.637	
3.432.500		
2.071.137		
TSD=26.833.637	TSC=26.833.637	

D	921/I/B	C
5.000.000	333.250	
10.998.300	18.427.068	
1.566.250		
1.195.768		
TSD=18.760.318	TSC=18.760.318	

D	921/II/A	C
1.000.000	870.625	
4.497.500	9.258.644	
3.838.438		
793.331		
TSD=10.129.269	TSC=10.129.269	



Observăm că toate conturile de gestiune se soldează, cu excepția conturilor 933 (Sf_D=3.000.000) şi 910 (Sf_C=3.000.000), care reflectă costul efectiv al producției neterminate înregistrată la sfârşitul lunii.

La începutul lunii următoare producție neterminată se va relua şi algoritmul va continua.

Când nu vom mai avea producție neterminată, cele 2 conturi se vor solda împreună cu toate celelalte.

Observaţie: Fiecare cont de calculaţie se poate detalia pe elemente de cheltuieli primare:

ct.921	921.0	=	Materii prime şi materiale
	921.1	=	Salarii directe
	921.2	=	Cote directe
	921.3	=	Reparaţii utilaje
ct. 923	923.0	=	Amortizări
	923.1	=	Salarii indirecte
	923.2	=	Cote indirecte
ct. 924	924.0	=	Alte cheltuieli de exploatare etc.

Înregistrările sunt identice, dar conturile de calculaţie se desfăşoară pe analiticele de mai sus, cu sumele aferente, rezultând formule contabile mult mai ample (practic se utilizează pentru fiecare element de cheltuială, datele calculate în tabele).

Vom avea următoarele modificări în operaţiunile înregistrate:

Operaţia 1. Reluarea producţiei neterminate la începutul lunii:

921			=	**933**	10.000.000
921.0/I/A	=	3.000.000			
921.0/I/B	=	5.000.000			
921.3/II/A	=	1.000.000			
921.3/II/B	=	1.000.000			

Operaţia 2. Colectarea cheltuielilor aferente lunii curente:

%			=	**901**	50.000.000
921					35.325.000
921.0/I/A	=	12.000.000			
921.1/I/A	=	4.000.000			
921.2/I/A	=	1.330.000			
921.3/I/A	=	1.000.000			
921.0/I/B	=	8.000.000			
921.1/I/B	=	2.000.000			
921.2/I/B	=	665.000			
921.3/I/B	=	333.300			
921.1/II/A	=	3.000.000			
921.2/II/A	=	997.500			
921.3/II/A	=	500.000			
921.1/II/B	=	1.000.000			
921.2/II/B	=	332.500			
921.3/II/B	=	166.700			
923					10.330.000
923.0/I	=	3.000.000			

923.1/I	=	1.500.000			
923.2/I	=	498.750			
923.0/II	=	2.000.000			
923.1/II	=	2.500.000			
923.2/II	=	831.250			
924				4.345.000	
924.0	=	4.345.000			

Operația 4.
a) Repartizarea cheltuielilor indirecte asupra cheltuielilor directe:

921			=	**923**			10.330.000
921.1/I/A	=	1.000.000		923.0/I	=	3.000.000	
921.2/I/A	=	332.500		923.1/I	=	1.500.000	
921.4/I/A	=	2.100.000		923.2/I	=	498.750	
921.1/I/B	=	500.000		923.0/II	=	2.000.000	
921.2/I/B	=	166.250		923.1/II	=	2.500.000	
921.4/I/B	=	900.000		923.2/II	=	831.250	
921.1/II/A	=	1.875.000					
921.2/II/A	=	623.438					
921.4/II/A	=	1.340.000					
921.1/II/B	=	625.000					
921.2/II/B	=	207.812					
921.4/II/B	=	660.000					

b) Repartizarea cheltuielilor generale asupra cheltuielilor directe:

921			=	**924**			4.345.000
921.5/I/A	=	2.071.137		924.0	=	4.345.000	
921.5/I/B	=	1.195.768					
921.5/II/A	=	793.331					
921.5/II/B	=	284.764					

Operația 5. Separarea cheltuielilor aferente producției neterminate la sfârşitul lunii:

933	=	**921**			3.000.000
		921.0/I/A	=	800.000	
		921.1/I/A	=	400.000	
		921.2/I/A	=	133.000	
		921.0/I/B	=	200.000	
		921.1/I/B	=	100.000	
		921.2/I/B	=	33.250	
		921.1/II/A	=	250.000	
		921.2/II/A	=	83.125	
		921.5/II/A	=	537.500	
		921.1/II/B	=	250.000	
		921.2/II/B	=	83.125	
		921.5/II/B	=	130.000	

Operația 6. Decontarea costului efectiv aferent producției finite:

902			=	**921**			57.000.000
902/A	=	34.759.281		921.0/I/A	=	14.200.000	
902/B	=	22.240.719		921.1/I/A	=	4.600.000	
				921.2/I/A	=	1.529.500	
				921.3/I/A	=	1.000.000	
				921.4/I/A		2.100.000	
				921.5/I/A		2.071.137	
				921.0/I/B		12.800.000	
				921.1/I/B		2.400.000	
				921.2/I/B	=	798.000	
				921.3/I/B	=	333.300	
				921.4/I/B	=	900.000	
				921.5/I/B	=	1.195.768	
				921.1/II/A	=	4.625.000	
				921.2/II/A	=	1.537.813	
				921.3/II/A	=	1.500.000	
				921.4/II/A	=	1.340.000	
				921.5/II/A	=	255.831	
				921.1/II/B		1.375.000	
				921.2/II/B		457.187	
				921.3/II/B		1.166.700	
				921.4/II/B		660.000	
				921.5/II/B		154.764	

Restul formulelor nu suportă modificări, prin urmare sunt identice cu problema precedentă.

Sistematic, situația în conturile de calculație se prezintă astfel:

D	921.0/I/A	C
3.000.000		800.000
12.000.000		14.200.000

D	921.0/I/B	C
5.000.000		200.000
8.000.000		12.800.000

D	921.1/I/A	C
4.000.000		400.000
1.000.000		4.600.000

D	921.1/I/B	C
2.000.000		100.000
500.000		2.400.000

D	921.1/II/A	C
3.000.000		250.000
1.875.000		4.625.000

D	921.1/II/B	C
1.000.000		250.000
625.000		1.375.000

D	921.2/I/A	C
1.330.000		133.000
332.500		1.529.500

D	921.2/I/B	C
665.000		33.250
166.250		798.000

D	921.2/II/A	C
997.500		83.125
623.438		1.537.813

D	921.2/II/B	C
332.500		83.125
207.812		457.187

D	921.3/I/A	C
1.000.000		1.000.000

D	921.3/I/B	C
333.300		333.300

D	921.3/II/A	C
1.000.000		1.500.000
500.000		

D	921.3/II/B	C
1.000.000		1.166.700
166.700		

D	921.4/I/A	C
2.100.000		2.100.000

D	921.4/I/B	C
900.000		900.000

D	921.4/II/A	C
1.340.000		1.340.000

D	921.4/II/B	C
660.000		660.000

D	921.5/I/A	C
2.071.137		2.071.137

D	921.5/I/B	C
1.195.768		1.195.768

D	921.5/II/A	C
793.331		537.500
		255.831

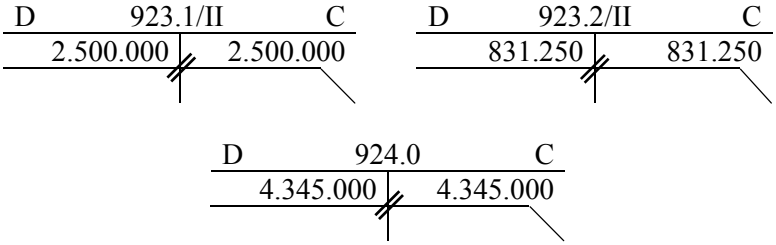
D	921.5/II/B	C
284.764		130.000
		154.764

D	923.0/I	C
3.000.000		3.000.000

D	923.1/I	C
1.500.000		1.500.000

D	923.2/I	C
498.750		498.750

D	923.0/II	C
2.000.000		2.000.000



Se observă soldarea conturilor de calculație pe fiecare analitic deschis pe elemente de cheltuieli primare.

B. Metoda pe faze cu semifabricate

Se aplică în societățile comerciale în care, din fiecare fază de fabricație se obțin semifabricate care se depozitează: industria pielăriei, țesăturilor etc.

Caracteristica acestei variante este că, spre deosebire de varianta precedentă (când costurile pe faze se determină separat şi se însumează), are loc transmiterea cheltuielilor de la o fază la alta.

Elementele avute în vedere sunt următoarele:

- din fiecare fază se obțin semifabricate care se depozitează un timp, după care se consumă în fazele următoare, sau sunt vândute ca atare terților;
- se calculează costul fiecărui semifabricat în structura pe elemente de cheltuieli primare, sau pe articole de calculație, ținând cont de materiile prime sau semifabricatele primite din faza anterioară, la care se adaugă cheltuielile din faza curentă;
- întrucât costul semifabricatului dintr-o fază se transmite în faza următoare, costul calculat pentru producția ultimei faze, reprezintă **costul produsului finit**.

Deosebirea față de varianta I constă şi în faptul că, în analiticele conturilor de gestiune apar semifabricate aferente fiecărei faze.

Exemplu: O societate comercială realizează 2 produse A şi B în 2 faze de prelucrare succesive (I şi II).

Din faza I rezultă 1.000 buc. semifabricat SA
2.000 buc. semifabricat SB

Din faza a II rezultă 1.000 buc. produs finit A, înregistrat la preț standard de 36.000 lei/buc
2.000 buc. produs finit B, înregistrat la preț standard de 10.000 lei/buc

Societatea nu înregistrează producție neterminată nici la începutul, nici la sfârşitul lunii.

Considerăm că se înregistrează în timpul lunii, cheltuielile curente din exemplul anterior.

Etapele de calcul vor fi următoarele:

I. Înregistrăm preluarea cheltuielilor din contabilitatea financiară:
- directe – pe faze
  - faza I – pe semifabricatele SA şi SB
  - faza II – pe produsele A şi B
- indirecte – pe faze
- generale, nedefalcate.

%	=	**901**	50.000.000	(Total cheltuieli)
921			35.325.000	(Cheltuieli directe)
901/I/SA = 18.330.000				
901/I/SB = 10.998.300				
901/II/A = 4.497.500				
901/II/B= 1.499.200				
923			10.330.000	(Cheltuieli indirecte)
923/I = 4.998.750				
923/II= 5.331.250				
924			4.345.000	(Cheltuieli generale)

II. Înregistrăm obținerea produselor finite A şi B la preț standard:

931	=	**902**	56.000.000
931/A = 36.000.000		902/A = 36.000.000	
931/B = 20.000.000		902/B = 20.000.00	

III: La sfârşitul lunii înregistrăm repartizarea cheltuielilor indirecte şi generale asupra semifabricatelor şi produselor finite.

a) Repartizarea cheltuielilor indirecte (amortizări, salarii indirecte şi cote indirecte), conform calculelor deja prezentate în exemplul anterior:

921	=	**923**	10.330.00
921/I/SA = 3.432.500		923/I = 4.998.750	
921/I/SB = 1.566.250		923/II = 5.331.250	
921/II/A = 3.838.438			
921/II/B = 1.492.812			

b) Repartizarea cheltuielilor generale (alte cheltuieli), conform calculelor din exemplul anterior:

921	=	**924**	4.345.000
921/I/SA = 2.071.137			
921/I/SB = 1.195.768			
921/II/A = 793.331			
921/II/B = 284.764			

IV. Înregistrăm obținerea semifabricatelor SA şi SB la cost efectiv, în faza I:

FAZA I

Elemente de cheltuieli	SA	SB
1. Materii prime şi materiale	12.000.000	8.000.000
2. Salarii indirecte	4.000.000	2.000.000
3. Cote directe	1.330.000	665.000
4. Reparaţii utilaje	1.000.000	333.300
5. Amortizare repartizată	2.100.000	900.000
6. Salarii indirecte repartizate	1.000.000	500.000
7. Cote indirecte repartizate	332.500	166.250
8. Alte cheltuieli repartizate	2.071.137	1.195.768
TOTAL	**23.833.637**	**13.760.318**

Deci avem cost efectiv SA = 23.833.637 lei
cost efectiv SB = 13.760.318 lei
TOTAL = 37.593.955 lei

Formula contabilă este identică cu obţinerea de produse:

931 =**902** 37.593.955
931/SA = 23.833.637 902/SA = 23.833.637
931/SB = 13.760.318 902/SB = 13.760.318

Costul unitar al semifabricatelor va fi:

$$C_{uSA} = \frac{23.833.637 \quad lei}{1.000 \quad lei} = 23.833,6 \quad lei/buc$$

$$C_{uSB} = \frac{13.760.318 \quad lei}{2.000 \quad lei} = 6.880,2 \quad lei/buc$$

V. Înregistrăm decontarea costului efectiv al semifabricatelor din faza I (ca şi în cazul produselor):

902 =**921** 37.593.955
902/SA = 23.833.637 921/I/SA = 23.833.637
902/SB = 13.760.318 921/I/SB = 13.760.318

VI. Înregistrăm consumul semifabricatelor SA şi SB, preluate în faza II: înregistrăm preluarea cheltuielilor aferente acestor semifabricate, prin încărcarea contului de calculaţie, aferent produselor finite, în costul cărora vor intra aceste sume:

921 =**901** 37.593.955
921/II/A = 23.833.637
921/II/B = 13.760.318

VII. Înregistrăm decontarea costului produselor finite din faza II:

Elemente de cheltuieli	Cost efectiv aferent semifabricatelor		Cheltuieli aferente fazei II		Cost efectiv aferent produselor finite	
	SA	SB	A	B	A	B
1. Materii prime şi materiale	12.000.000	8.000.000	-	-	12.000.000	8.000.000
2. Salarii indirecte	4.000.000	2.000.000	3.000.000	1.000.000	7.000.000	3.000.000
3. Cote directe	1.330.000	665.000	997.500	332.500	2.327.500	997.500
4. Reparaţii utilaje	1.000.000	333.300	500.000	166.700	1.500.000	500.000
5. Amortizare repartizată	2.100.000	900.000	1.340.000	660.000	3.440.000	1.560.000
6. Salarii indirecte repartizate	1.000.000	500.000	1.875.000	625.000	2.875.000	1.125.000
7. Cote indirecte repartizate	332.500	166.250	623.438	207.812	955.938	374.062
8. Alte cheltuieli repartizate	2.071.137	1.195.768	793.331	284.764	2.864.468	1.480.532
TOTAL	**23.833.637**	**13.760.318**	**9.129.269**	**3.276.776**	**32.962.906**	**17.037.094**

Deci, costul efectiv este: A = 32.962.906 lei
B = 17.037.094 lei, ambele având încorporat costul efectiv al semifabricatelor SA şi SB, consumate în faza II pentru obţinerea celor 2 produse finite A şi B.

902 =**921** 50.000.000
902/A = 32.962.906 921/II/A = 32.962.906
902/B = 17.037.094 921/II/B = 17.037.094

Determinăm costul unitar al celor 2 produse:

$$C_{uA} = \frac{32.962.906 \quad \text{lei}}{1.000 \quad \text{lei}} = 32.963 \quad \text{lei/buc}$$

$$C_{uB} = \frac{17.037.094 \quad \text{lei}}{2.000 \quad \text{lei}} = 8.518 \quad \text{lei/buc}$$

VIII. Calculăm şi înregistrăm diferenţele de preţ aferente produselor finite A şi B:

Produs	Valoare la preţ standard	Valoare la cost efectiv	Abatere	
			Favorabilă	Nefavorabilă
A	36.000.000	32.962.906	3.037.094	-
B	20.000.000	17.037.094	2.962.906	-
TOTAL	**56.000.000**	**50.000.000**	**6.000.000**	**-**

903	**=902**	6.000.000
903/A = 3.037.094	902/A = 3.037.094	
903/B= 2.962.906	902/B = 2.962.906	

Abaterile unitare sunt:

$$A = \frac{-3.037.094 \quad \text{lei}}{1.000 \quad \text{buc}} = -3.037 \quad \text{lei/buc}$$

36.000 – 3.037 = 32.963 lei/buc

$$B = \frac{-2.962.906 \quad \text{lei}}{2.000 \quad \text{buc}} = -1.482 \quad \text{lei/buc}$$

10.000 – 1.482 = 8.518 lei/buc

IX. Înregistrăm închiderea conturilor 931 şi 903 prin contul 901:

901	=%	87.593.955	(Valoarea semifabricatelor şi produselor finite la cost efectiv)
	931	56.000.000	(Valoarea produselor finite la preţ standard)
	931/A = 36.000.000		
	931/B = 20.000.000		
	931	37.593.955	(Valoarea semifabricatelor la cost efectiv)
	931/SA = 23.833.637		
	931/SB = 13.760.318		
	903	6.000.000	(Diferenţa de preţ favorabilă aferentă produselor finite)
	903/A = 3.037.094		
	903/B = 2.962.906		

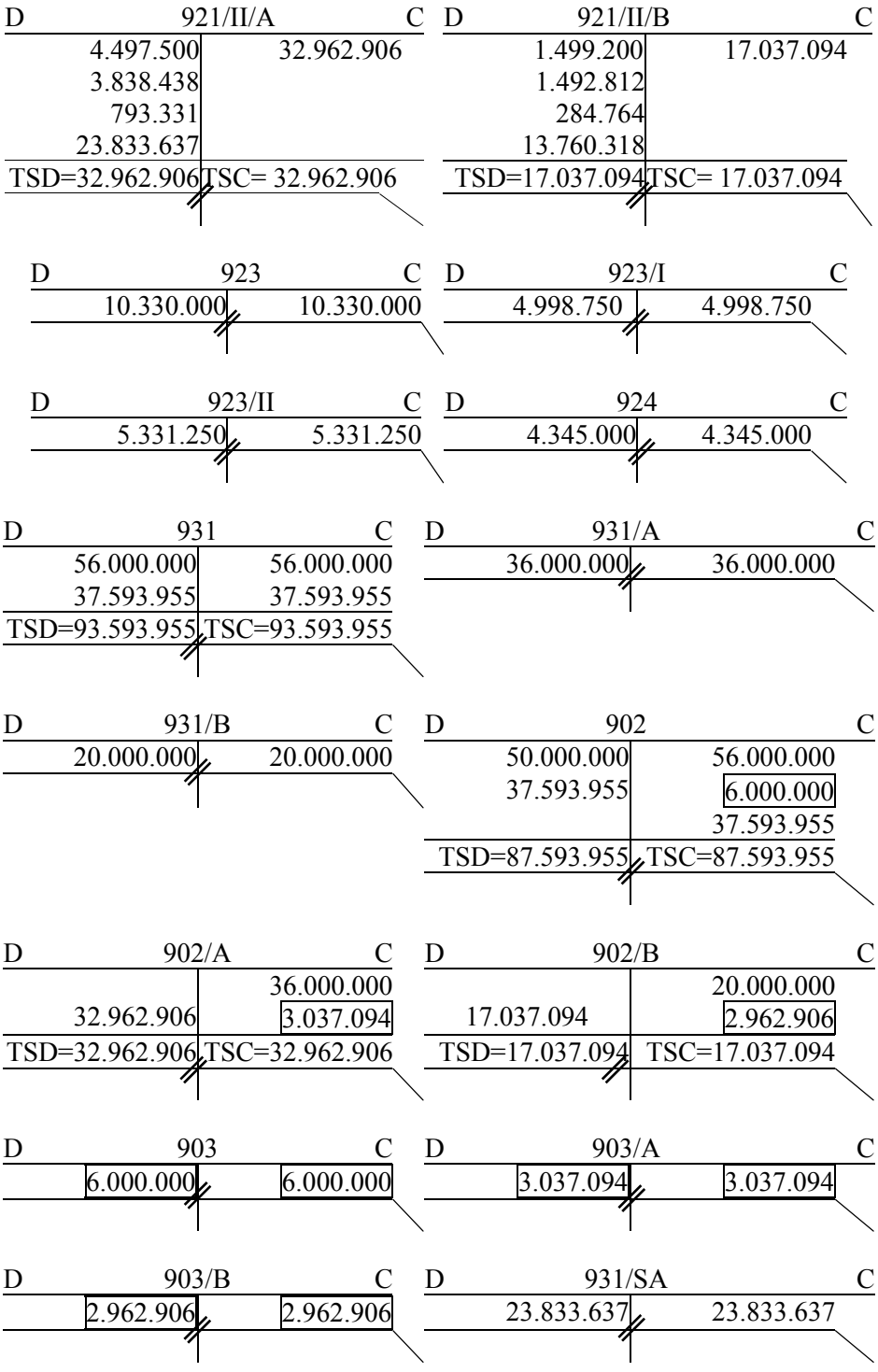
Sistematic vom avea:

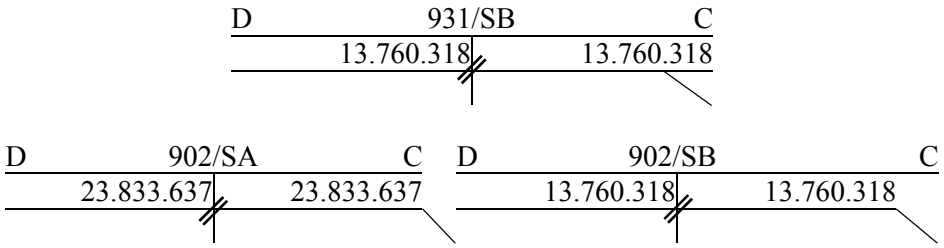
D	901	C
87.593.955		50.000.000
		37.593.955
TSD=87.593.955		TSC=87.593.955

D	921	C
35.325.000		50.000.000
10.330.000		37.593.955
4.345.000		
37.593.955		
TSD=87.593.955		TSC=87.593.955

D	921/I/SA	C
18.330.000		23.833.637
3.432.500		
2.071.137		
TSD=23.833.637		TSC=23.833.637

D	921/I/SB	C
10.998.300		13.760.318
1.566.250		
1.195.768		
TSD=13.760.318		TSC=13.760.318


D 921/II/A C
4.497.500 32.962.906
3.838.438
793.331
23.833.637
TSD=32.962.906 TSC= 32.962.906
D 921/II/B C
1.499.200 17.037.094
1.492.812
284.764
13.760.318
TSD=17.037.094 TSC= 17.037.094
D 923 C
10.330.000 10.330.000
D 923/I C
4.998.750 4.998.750
D 923/II C
5.331.250 5.331.250
D 924 C
4.345.000 4.345.000
D 931 C
56.000.000 56.000.000
37.593.955 37.593.955
TSD=93.593.955 TSC=93.593.955
D 931/A C
36.000.000 36.000.000
D 931/B C
20.000.000 20.000.000
D 902 C
50.000.000 56.000.000
37.593.955 6.000.000
37.593.955
TSD=87.593.955 TSC=87.593.955
D 902/A C
36.000.000
32.962.906 3.037.094
TSD=32.962.906 TSC=32.962.906
D 902/B C
20.000.000
17.037.094 2.962.906
TSD=17.037.094 TSC=17.037.094
D 903 C
6.000.000 6.000.000
D 903/A C
3.037.094 3.037.094
D 903/B C
2.962.906 2.962.906
D 931/SA C
23.833.637 23.833.637



Observăm că, întrucât nu avem producţie neterminată, toate conturile de gestiune se soldează.

Observaţie: Fiecare cont de calculaţie se poate detalia pe elemente de cheltuieli primare:

921
- 921.0 = Materii prime şi materiale
- 921.1 = Salarii directe
- 921.2 = Cote directe
- 921.3 = Reparaţii utilaje

923
- 923.0 = Amortizări
- 923.1 = Salarii indirecte
- 923.2 = Cote indirecte

924
- 924.0 = Alte cheltuieli de exploatare etc.

Înregistrările sunt identice, dar conturile de calculaţie se desfăşoară pe analiticele de mai sus, cu sumele aferente, rezultând formule contabile mult mai ample (practic se utilizează pentru fiecare element de cheltuială, datele calculate în tabele).

Vom avea următoarele modificări în operaţiunile înregistrate:

Operaţia 1: Colectarea cheltuielilor efectuate în timpul lunii:

%		**= 901**	50.000.000
921			35.325.000
921.0/I/SA	= 12.000.000		
921.1/I/SA	= 4.000.000		
921.2/I/SA	= 1.330.000		
921.3/I/SA	= 1.000.000		
921.0/I/SB	= 8.000.000		
921.1/I/SB	= 2.000.000		
921.2/I/SB	= 665.000		
921.3/I/SB	= 333.300		
921.1/II/A	= 3.000.000		
921.2/II/A	= 997.500		
921.3/II/A	= 500.000		

921.1/II/B = 1.000.000
921.2/II/B = 332.500
921.3/II/B = 166.700

923 10.330.000
923.0/I = 3.000.000
923.1/I = 1.500.000
923.2/I = 498.750
923.0/II= 2.000.000
923.1/II= 2.500.000
923.2/II= 831.250

924 4.345.000
924.0 = 4.345.000

Operația 3: a) Repartizarea cheltuielilor indirecte asupra cheltuielilor directe:

921	**=**	**923**	10.330.000
921.1/I/SA = 1.000.000		923.0/I = 3.000.000	
921.2/I/SA = 332.500		923.1/I = 1.500.000	
921.4/I/SA = 2.100.000		923.2/I = 498.750	
921.1/I/SB= 500.000		923.0/II = 2.000.000	
921.2/I/SB= 166.250		923.1/II = 2.500.000	
921.4/I/SB= 900.000		923.2/II = 831.250	
921.1/II/A = 1.875.000			
921.2/II/A = 623.438			
921.4/II/A = 1.340.000			
921.1/II/B = 625.000			
921.2/II/B = 207.812			
921.4/II/B = 660.000			

b) Repartizarea cheltuielilor generale asupra cheltuielilor directe:

921	**=**	**924**	4.345.000
921.5/I/SA = 2.071.137		924.0 = 4.345.000	
921.5/I/SB = 1.195.768			
921.5/II/A = 793.331			
921.5/II/B = 284.764			

Operația 5: Decontarea costului efectiv al semifabricatelor obținute în faza I:

902	**=**	**921**	37.593.955
902/SA = 23.833.637		921.0/I/SA = 12.000.000	
902/SB = 13.760.318		921.1/I/SA = 5.000.000	
		921.2/I/SA = 1.662.500	
		921.3/I/SA = 1.000.000	
		921.4/I/SA = 2.100.000	

921.5/I/SA = 2.071.137
921.0/I/SB = 8.000.000
921.1/I/SB = 2.500.000
921.2/I/SB = 831.250
921.3/I/SB = 333.300
921.4/I/SB = 900.000
921.5/I/SB = 1.195.768

Operația 6: Consumul semifabricatelor în faza a II-a:

921 = **901** 37.593.955
921.0/II/A= 12.000.000
921.1/II/A= 5.000.000
921.2/II/A = 1.662.500
921.3/II/A = 1.000.000
921.4/II/A= 2.100.000
921.5/II/A = 2.071.137
921.0/II/B= 8.000.000
921.1/II/B= 2.500.000
921.2/II/B = 831.250
921.3/II/B = 333.300
921.4/II/B= 900.000
921.5/II/B = 1.195.768

Operația 7: Decontarea costului efectiv al produselor finite obținute în faza a II-a:

902 =**921** 50.000.000
902/A = 32.962.906
902/B = 17.037.094
921.0/II/A = 12.000.000
921.1/II/A = 9.875.000
921.2/II/A = 3.283.438
921.3/II/A = 1.500.000
921.4/II/A = 3.440.000
921.5/II/A = 2.864.468
921.0/II/B = 8.000.000
921.1/II/B = 4.125.000
921.2/II/B = 1.371.562
921.3/II/B = 500.000
921.4/II/B = 1.560.000
921.5/II/B = 1.480.532

Restul formulelor nu suportă modificări, prin urmare sunt identice cu problema precedentă.

Sistematic, situația în conturile de circulație se prezintă astfel:

D	921.0/I/SA	C
12.000.000		12.000.000

D	921.0/I/SB	C
8.000.000		8.000.000

D	921.0/II/A	C
12.000.000		12.000.000

D	921.0/II/B	C
8.000.000		8.000.000

D	921.1/I/SA	C
4.000.000		5.000.000
1.000.000		

D	921.1/I/SB	C
2.000.000		2.500.000
500.000		

D	921.1/II/A	C
3.000.000		9.875.000
1.875.000		
5.000.000		

D	921.1/II/B	C
1.000.000		4.125.000
625.000		
2.500.000		

D	921.2/I/SA	C
1.330.000		1.662.500
332.500		

D	921.2/I/SB	C
665.000		831.250
166.250		

D	921.2/II/A	C
997.500		3.283.438
623.438		
1.662.500		

D	921.2/II/B	C
332.500		1.371.562
207.812		
831.250		

D	921.3/I/SA	C
1.000.000		1.000.000

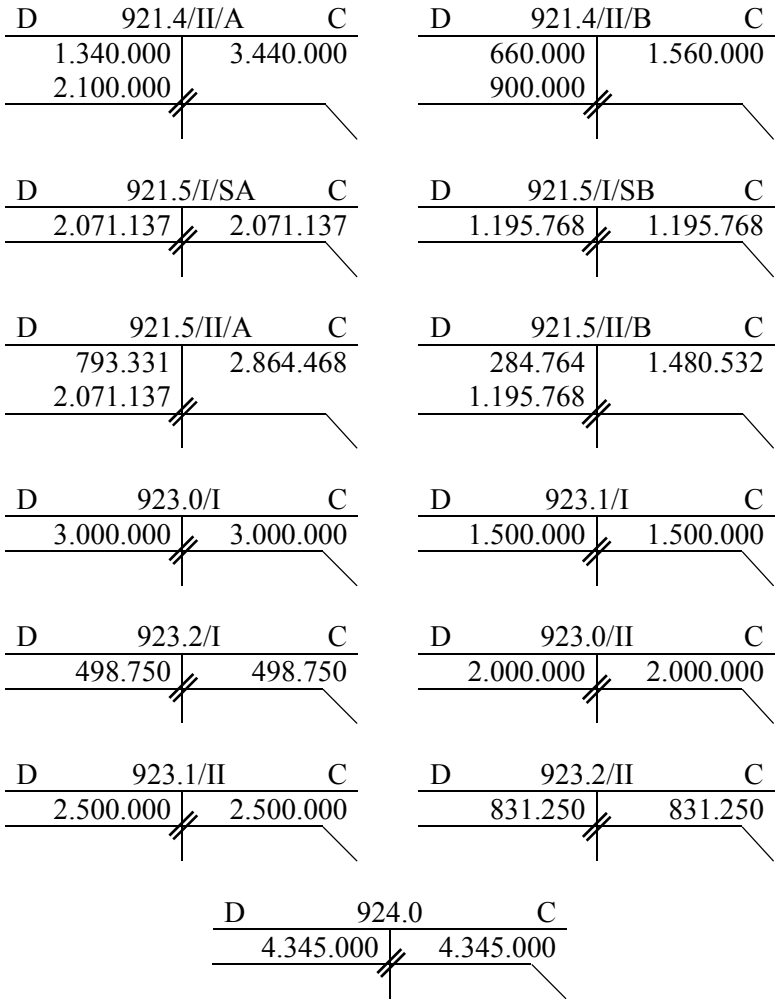
D	921.3/I/SB	C
333.300		333.300

D	921.3/II/A	C
500.000		1.500.000
1.000.000		

D	921.3/II/B	C
166.700		500.000
333.300		

D	921.4/I/SA	C
2.100.000		2.100.000

D	921.4/I/SB	C
900.000		900.000



Se observă soldarea conturilor de calculație pe fiecare analitic deschis pe elemente de cheltuieli primare.

3.2.1.3 Metoda pe comenzi

Se utilizează în cadrul societăților comerciale cu producție individuală şi de serie mică: industria mobilei, constructoare de maşini, reparații utilaje etc.

Obiectul calculației îl constituie comanda de fabricație şi produsul.

Etapele de calcul sunt următoarele:

- se preiau din contabilitatea financiară cheltuielile astfel:
  - directe, identificate pe comenzi şi produse;
  - indirecte şi generale, nedefalcate.
- se înregistrează producția aferentă fiecărei comenzi la preț standard

- se repartizează cheltuielile indirecte şi generale în funcţie de baze de repartizare adecvate, pe comenzi şi pe produse
- se decontează costul efectiv pe fiecare comandă şi produs
- se calculează abaterile aferente comenzilor şi produselor
- se determină costul unitar pe fiecare produs ce face obiectul comenzii.

Întrucât evidenţiem operaţiunile pe comenzi şi pe produse, fiecare cont de gestiune, cu excepţia contului colector 901, se va detalia pe analitice.

Exemplu: O întreprindere de mobilă realizează 2 comenzi:

- comanda 1.000 pentru produsul A şi comanda 1.100 pentru produsul B. Total cheltuieli efectuate în timpul lunii = 850.000.000 lei din care:

a) **Cheltuieli directe** = 691.000.000 lei, respectiv,

- materii prime şi materiale directe 291.250.000 lei, din care cda. 1.000 = 191.250.000 lei şi cda. 1.100 = 100.000.000 lei

- salarii directe = 300.000.000 lei, din care: cda. 1.000 = 200.000.000 lei şi cda. 1.100 = 100.000.000 lei

= cote directe (33,25%) = 99.750.000, din care: cda. 1.000 = 66.500.000 lei şi cda. 1.100 = 33.250.000 lei.

b) **Cheltuieli indirecte** = 130.000.000 lei, din care:

- combustibil, energie şi apă = 100.000.000 lei, repartizate la sfârşitul lunii în funcţie de numărul orelor de funcţionare a utilajelor:

50.000 ore < cda. 1.000 = 35.000 ore
cda. 1.100 = 15.000 ore

- reparaţii utilaje = 30.000.000 lei, repartizate la sfârşitul lunii în funcţie de salariile directe.

c) **Cheltuieli generale** = 29.000.000 lei, reprezentând amortizarea clădirilor neproductive, repartizate la sfârşitul lunii în funcţie de costul de secţie.

În timpul lunii se realizează 2.000 buc produs A şi 500 buc produs B înregistrate la preţ standard de 250.000 lei/buc respectiv 600.000 lei/buc.

Să se înregistreze operaţiunile în contabilitatea de gestiune şi să se determine costul unitar şi abaterea pentru cele două produse.

Rezolvare:

1) Înregistrăm preluarea cheltuielilor directe, indirecte şi generale cu ajutorul conturilor de calculaţie: 921" Cheltuielile activităţii de bază", 923

„Cheltuieli indirecte de producţie" şi 924 Cheltuieli generale de administraţie" şi respectiv contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile".

Vom avea:

Elemente cheltuieli directe	cda. 1.000	cda. 1.100
1. Materii prime şi materii directe	191.250.000	100.000.000
2. Salarii directe	200.000.000	100.000.000
3. Cote directe	66.500.000	33.250.000
TOTAL cheltuieli directe	**457.750.000**	**233.250.000**

%	= **901**	850.000.000	(Total cheltuieli)
921		691.000.000	(Cheltuieli directe)
921/1.000/A = 457.750.000			
921/1.000/B = 233.250.000			
923		130.000.000	(Cheltuieli indirecte)
924		29.000.000	(Cheltuieli generale)

2) Înregistrăm obţinerea produselor pe comenzi la preţ standard: prin contul 931 „Costul producţiei obţinute" şi 902 „Decontări interne privind producţia obţinută".

cda. 1.000 (produs A) = 2.000 buc × 250.000 lei/buc = 500.000.000 lei

cda. 1.100 (produs B) = 500 buc × 600.000 lei(buc = 300.000.000 lei

931	=**902**	800.000.000
931/1.000/A = 500.000.000	902/1.000/A = 500.000.000	
931/1.100/B = 300.000.000	902/1.100/B = 300.000.000	

3) La sfârşitul lunii repartizăm cheltuielile indirecte şi generale asupra comenzilor şi produselor:

a) **Repartizarea cheltuielilor indirecte:**

- **Combustibil, energie şi apă** = 100.000.000 lei (de repartizat);
- bază de repartizare = nr. ore funcţionare utilaje

  $\sum$BR = 35.000 (cda. 1.000) + 15.000 (cda. 1.100) = 50.000 ore
- Coeficient de suplimentare: $K_S = \frac{100.000.000 \text{ lei}}{50.000 \text{ ore}} = 2.000$
- Cotele de cheltuieli pe comenzi şi produse vor fi:

  cda. 1.000 (A) : $BR_{1000} \times K_S$ = 35.000 ore × 2.000 = 70.000.000 lei

  cda. 1.100 (B) : $BR_{1100} \times K_S$ = 15.000 ore × 2.000 = 30.000.000 lei

  100.000.000 lei
- **Reparaţii utilaje** = 30.000.000 lei (de repartizat)
- bază de repartizare = salariile directe

  $\sum$BR = 200.000.000 (cda. 1.000) + 100.000.000 (cda. 1.100) = 300.000.000 lei

$$K_S = \frac{30.000.000}{300.000.000} = 0{,}1$$

- Cotele de cheltuieli pe comenzi şi produse vor fi:
  cda. 1.000 (A) : 200.000.000 × 0,1 = 20.000.000 lei
  cda. 1.100 (B) : 100.000.000 × 0,1 = 10.000.000 lei
  30.000.000 lei

Cote de cheltuieli indirecte repartizate	cda. 1.000 (A)	cda. 1.100 (B)
1. Cheltuieli cu combustibil, energie, apă	70.000.000	30.000.000
2. Cheltuieli de reparaţii utilaje	20.000.000	10.000.000
TOTAL cheltuieli indirecte repartizate	**90.000.000**	**40.000.000**

Înregistrăm cotele de cheltuieli indirecte repartizate asupra cheltuielilor directe, pe comenzi şi produse, prin contul 923 „Cheltuieli indirecte de producţie" şi 921 „Cheltuielile activităţii de bază".

921 **=923** 130.000.000
921/1.000/A = 90.000.000
921/1.100/B= 40.000.000

B) **Repartizarea cheltuielilor generale:**

- amortizare clădiri neproductive = 29.000.000 lei (de repartizat)
- bază de repartizare = costul de secţie (cheltuieli directe + cheltuieli indirecte repartizate)

Elemente cheltuieli	cda. 1.000 (A)	cda. 1.100 (B)
1. Total cheltuieli directe	457.750.000	233.250.000
2. Cheltuieli indirecte repartizate	90.000.000	40.000.000
3. Cost de secţie	547.750.000	273.250.000

$\sum$BR = 547.750.000 (cda. 1.000) + 273.250.000 (cda. 1.100) = 821.000.000 lei

$$K_S = \frac{29.000.000}{821.000.000} = 0.0353227$$

Cotele de cheltuieli generale pe comenzi şi produse vor fi:
cda. 1.000 (A) : 547.750.000 × 0,0353227 = 19.348.009 lei
cda. 1.100 (B) : 273.250.000 × 0,0353227 = 9.651.991 lei
29.000.000 lei

Înregistrăm cotele de cheltuieli generale repartizate asupra cheltuielilor directe pe comenzi şi produse, prin contul 924 „Cheltuieli generale de administraţie" şi 921 „Cheltuielile activităţii de bază".

921 **=924** 29.000.000
921/1.000/A = 19.348.009
921/1.100/B= 9.651.991

4) Înregistrăm decontarea costului efectiv al producției finite prin contul 921 „Cheltuielile activității de bază" şi 902 „Decontări interne privind producția obținută".

Elemente cheltuieli	cda. 1.000 (A)	cda. 1.100 (B)
1. Cost de secție	547.750.000	273.250.000
2. Cote de cheltuieli generale repartizate	19.348.009	9.651.991
3. Cost de producție efectiv	567.098.009	282.901.991

902 **=921** 850.000.000
902/1.000/A = 567.709.009 921/1.000/A = 567.098.009
902/1.100/B= 282.901.991 921/1.100/B = 282.901.991

Determinăm costul unitar al fiecărui produs:

$$C_{uA} = \frac{\text{Cost efectiv cda.1.000}}{\text{Cantitate obtinuta}} = \frac{567.098.009 \text{ lei}}{2.000 \text{ buc}} = 283.549 \text{ lei/buc}$$

$$C_{uB} = \frac{\text{Cost efectiv cda.1.100}}{\text{Cantitate obtinuta}} = \frac{282.901.991 \text{ lei}}{500 \text{ buc}} = 565.804 \text{ lei/buc}$$

5) Determinăm abaterile dintre prețul standard şi costul efectiv pe comenzi şi produse:

Produs	Preț standard	Cost efectiv	Abatere	
			Favorabilă	Nefavorabilă
1.000 (A)	500.000.000	567.098.009	-	67.098.009
1.100 (B)	300.000.000	282.901.991	17.098.009	-
TOTAL	800.000.000	850.000.000		50.000.000

Înregistrăm abaterile prin contul 903 „Decontări interne privind diferențele de preț" şi 902 „Decontări interne privind diferențele de preț" şi 902 „Decontări interne privind producția obținută":

903 =902 50.000.000
903/1.000/A = 67.098.009 902/1.000/A = 67.098.009
903/1.100/B= 17.098.009 921/1.100/B = 17.098.009

Abaterile unitare vor fi:

$$A: \frac{+67.098.009 \text{ lei}}{2.000 \text{ buc}} = +33.549 \text{ lei/buc}$$

250.000 + 33.549 lei/buc = 283.549 lei/buc

$$B : \frac{-17.098.009 \text{ lei}}{500 \text{ buc}} = -34.196 \text{ lei/buc}$$

600.000 – 34.196 = 565.804 lei/buc

6) Înregistrăm decontarea producției la preț standard şi a abaterilor de preț aferente (închidem conturile) 931 şi 903 prin contul 901):

901	=	%	850.000.000	(Valoarea produselor la cost efectiv)
		931	800.000.000	(Valoarea produselor la preț standard)
		931/1.000/A = 500.000.000		
		931/1.100/B = 300.000.000		
		903	50.000.000	(Diferență de preț nefavorabilă)
		903/1.000/A = 67.098.009		
		903/1.100/B = 17.098.009		

Sistematic:

D	921	C
691.000.000		850.000.000
130.000.000		
29.000.000		
TSD=850.000.000		TSC=850.000.000

D	921/1.000/A	C
457.750.000		567.098.009
90.000.000		
19.348.009		
TSD=567.098.009		TSC=567.098.009

D	921/1.100/B	C
233.250.000		282.901.991
40.000.000		
9.651.991		
TSD=282.901.991		TSC=282.901.991

D	901	C
850.000.000		850.000.000

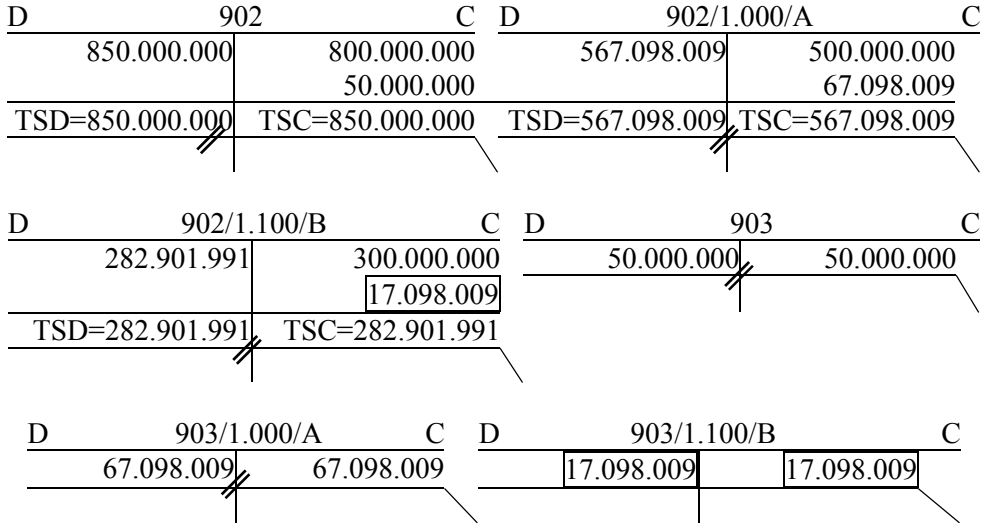
D	923	C
130.000.000		130.000.000

D	924	C
29.000.000		29.000.000

D	931	C
800.000.000		800.000.000

D	931/1.000/A	C
500.000.000		500.000.000

D	931/1.100/B	C
300.000.000		300.000.000



Observaţie: Evident că este posibil să avem mai multe produse care să facă obiectul unei comenzi, caz în care, cheltuielile indirecte şi generale se vor repartiza mai întâi pe comenzi, iar în cadrul fiecărei comenzi, pe produse. Calculele sunt asemănătoare, iar formulele contabile sunt identice.

Şi în cazul metodei pe comenzi, putem detalia conturile de calculaţie pe elemente de cheltuieli primare, amplificând formulele contabile.

Am avea:

921
921.0 = Materii prime directe
921.1 = Salarii directe
921.2 = Cote directe
923
923.0 = Combustibil, energie, apă
923.1 = Reparaţii utilaje
924
924.0 = Amortizări clădiri neproductive

În fiecare analitic vom înregistra cheltuiala aferentă elementului primar respectiv.

Vom avea următoarele modificări în operaţiunile înregistrate:

Operaţia 1: Colectarea cheltuielilor efectuate în timpul lunii:

% = **901** 850.000.000
921 691.000.000
921.0/1000/A = 191.250.000
921.1/1000/A= 200.000.000
921.2/1000/A = 66.500.000

921.0/1100/B = 100.000.000
921.1/1100/B = 100.000.000
921.2/1100/B = 33.250.000

923 130.000.000
923.0 = 100.000.000
923.1 = 30.000.000

924 29.000.000
924.0 = 29.000.000

Operația 3: a) Repartizarea cheltuielilor indirecte asupra cheltuielilor directe:

921	=	**923**	130.000.000
921.3/1000/A = 70.000.000		923.0 = 100.000.000	
921.4/1000/A = 20.000.000		923.1 = 30.000.000	
921.3/1100/B= 30.000.000			
921.4/1100/B= 10.000.000			

b) Repartizarea cheltuielilor generale asupra cheltuielilor directe:

921	=	**924**	29.000.000
921.5/1000/A = 19.348.009		924.0 = 29.000.000	
921.5/1100/B= 9.651.991			

Operația 4: Decontarea costului efectiv aferent producției finite:

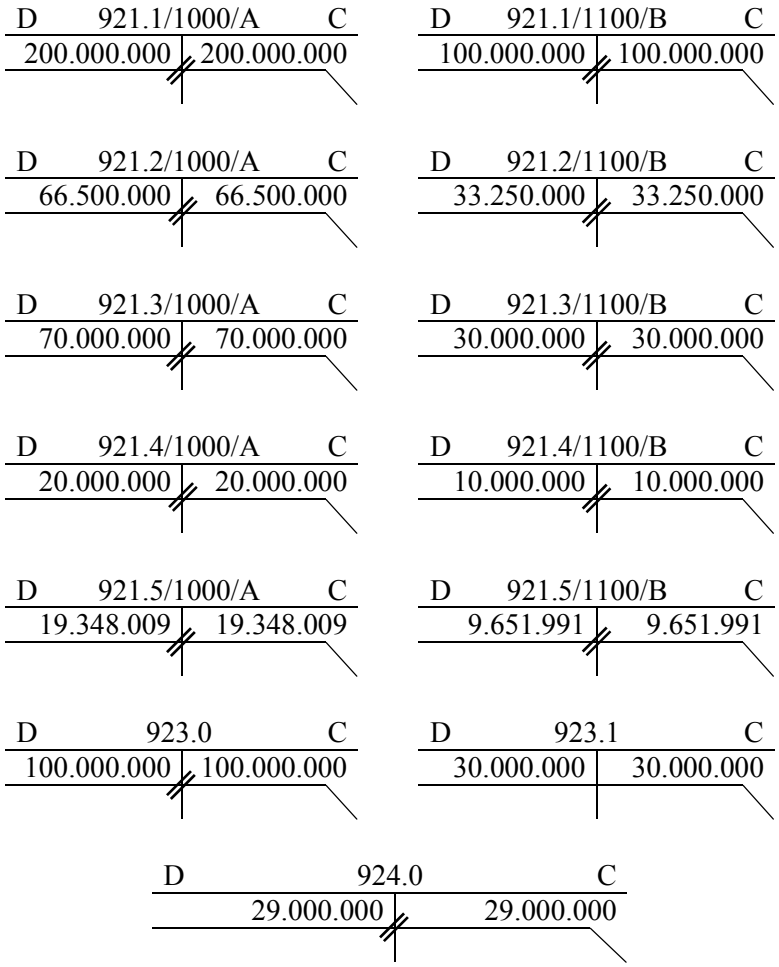
902	=	**921**	850.000.000
902/1000/A = 567.098.009		921.0/1000/A = 191.250.000	
902/1100/B = 282.901.991		921.1/1000/A = 200.000.000	
		921.2/1000/A = 66.500.000	
		921.3/1000/A = 70.000.000	
		921.4/1000/A = 20.000.000	
		921.5/1000/A = 19.348.009	
		921.0/1100/B= 100.000.000	
		921.1/1100/B= 100.000.000	
		921.2/1100/B= 33.250.000	
		921.3/1100/B= 30.000.000	
		921.4/1100/B= 10.000.000	
		921.5/1100/B= 9.651.991	

Restul formulelor nu suportă modificări, prin urmare sunt identice cu problema precedentă.

Sistematic, situația în conturile de calculație se prezintă astfel:

D	921.0/1000/A	C
191.250.000		191.250.000

D	921.0/1100/B	C
100.000.000		100.000.000



Se observă soldarea conturilor de calculație pe fiecare analitic deschis pe elemente de cheltuieli primare.

Monografie contabilă

O întreprindere realizează două comenzi: comanda A cuprinzând un singur produs x şi comanda B formată din două produse y şi z.

Se cumpără cu factură de la furnizor materie primă la cost achiziție = 50.000.000 lei, TVA deductibilă 19%, care se achită prin cont.

Se consumă materia primă integral în procesul de producție, astfel:

30.000.000 lei – comanda A (x)

20.000.000 lei – comanda B

y = 14.000.000 lei

z = 6.000.000 lei

Se înregistrează fondul de salarii brut de 100.000.000 lei şi cotele aferente de (33,25%) 33.250.000 lei, din care:

- Salarii directe = 70.000.000 lei
    - comanda A (x) = 30.000.000 lei
    - comanda B = 40.000.000 lei
        - y = 15.000.000 lei
        - z = 25.000.000 lei
- cote directe (33,25%) = 23.275.000 lei
    - comanda A (x) = 9.975.000 lei
    - comanda B = 13.300.000 lei
        - y = 4.987.500 lei
        - z = 8.312.500 lei
- salarii indirecte = 30.000.000 lei
- cote indirecte (33,25%) = 9.975.000 lei

La sfârşitul lunii salariile indirecte şi cotele aferente se repartizează după salariile directe.

Se înregistrează amortizarea utilajelor în valoare de 20.000.000 lei, care se repartizează la sfârşitul lunii după valoarea de inventar a acestora care este de:

- comanda A = 200.000.000 lei (x)
- comanda B = 300.000.000 lei
    - y = 150.000.000 lei
    - z = 150.000.000 lei

Se înregistrează factura de telefon de 10.000.000, TVA 19% şi factura de chirie de 5.000.000, TVA 19%, care se achită prin cont. Cheltuielile generale se repartizează la sfârşitul lunii după costul de secţie.

În timpul lunii se realizează 3.000 buc. produs x (comanda A) şi 2.000 buc produs y (comanda B), respectiv 1.000 buc produs z (comanda B) la preţ standard de:

50.000 lei/buc (x);
30.000 lei/buc (y);
40.000 lei/buc (z).

Se vând cu factură către clienţi 2.500 buc x, 1.800 buc y şi 900 buc z, la preţ vânzare 80.000 lei/buc, 70.000 lei/buc, 60.000 lei/buc, TVA colectată 19%. Se descarcă gestiunea la preţ standard. Se încasează creanţa prin cont. La sfârşitul lunii se determină costul de producţie efectiv şi se înregistrează diferenţele de preţ pentru intrările şi ieşirile din gestiune.

Să se înregistreze în paralel în contabilitatea financiară şi în contabilitatea de gestiune şi să se determine costul unitar şi abaterea unitară pe cele două comenzi, respectiv pe cele trei produse.

Să se evidenţieze rezultatele pe cele două circuite contabile, respectiv:

- profitul/pierderea în contabilitatea financiară;
- diferenţele de preţ favorabile/nefavorabile în contabilitatea de gestiune.

Să se stabilească corelaţiile existente între cele două circuite contabile.

Observaţie: Vom folosi pentru conturile de calculaţie următoarele analitice:

0 – pentru materii prime
1 – pentru salarii directe

2 – pentru cote directe
3 – pentru amortizări utilaje
4 – pentru chirii şi telefon (cheltuieli generale)

În contabilitatea financiară	**În contabilitatea de gestiune**
1. Cumpărarea materiei prime: % = 401 59.500.000 301 50.000.000 4426 9.500.000	1. –
2. Achitarea facturii: 401 = 5121 59.500.000	2. –
3. Consumul materiei prime: 601 = 301 3.000.000	3. Preluarea cheltuielilor cu materii prime (cheltuieli directe): 921 = 901 50.000.000 921.0/A/x = 30.000.000 921.0/B/y = 14.000.000 921.0/B/z = 6.000.000
4. Înregistrarea fondului de salarii brut: 641 = 421 100.000.000 şi a cotelor aferente CAS (22%): 6451 = 4311 22.000.000 fond sănătate (7%): 6453 = 4313 7.000.000 fond şomaj (3%): 6452 = 4371 3.000.000 fond risc (0,5%): 635 = 447.1 500.000 comision CM (0,75%): 635 = 447.2 750.000	4. Preluarea cheltuielilor cu salariile şi cotele aferente: a) Salarii directe şi cote directe (cheltuieli directe), defalcate pe comenzi şi pe produse: 921 = 901 96.656.000 921.1/A/x = 30.000.000 921.2/A/x = 9.975.000 921.1/B/y = 15.000.000 921.2/B/y = 4.987.500 921.1/B/z = 25.000.000 921.2/B/z = 8.312.500 b) Salarii indirecte şi cote indirecte: 923 = 901 39.975.000
5. Înregistrarea amortizării utilajelor: 6811 = 2813 20.000.000	5. Preluarea cheltuielilor cu amortizarea utilajelor (cheltuieli indirecte): 923 = 901 20.000.000
6. Înregistrarea facturilor de telefon şi chirie: % = 401 11.900.000 626 10.000.000 4426 1.900.000 % = 401 5.950.000 612 5.000.000 4426 950.000	6. Preluarea cheltuielilor cu telefonul şi chiria (cheltuieli generale), nedefalcate: 924 = 901 15.000.000
7. Plata facturilor:	7. –

401 = 5121 17.850.000	
8. Înregistrarea produselor finite la preț standard: 3.000 buc x × 50.000 lei/buc = 150.000.000 lei 2.000 buc y × 30.000 lei/buc = 60.000.000 lei 1.000 buc z × 40.000 lei/buc = 40.000.000 lei TOTAL = 250.000.000 lei 345 = 711 250.000.000	8. Înregistrarea producției finite la preț standard: 931 = 902 250.000.000 931/A/x = 150.000.000 902/A/x = 150.000.000 931/B/y = 60.000.000 902/B/y = 60.000.000 931/B/z = 40.000.000 902/B/z = 40.000.000
9. Vânzarea produselor finite cu factură: 2.500 buc x × 80.000 lei/buc = 200.000.000 lei 1.800 buc y × 70.000 lei/buc = 126.000.000 lei 900 buc z × 60.000 lei/buc = 54.000.000 lei TOTAL = 380.000.000 lei 4111 452.200.000 = % 701 380.000.000 4427 72.200.000	9. –
10. Încasarea creanței: 5121 = 4111 452.200.000	10. –
11. Descărcarea gestiunii la preț standard: 2.500 buc x × 50.000 lei/buc = 125.000.000 lei 1.800 buc y × 30.000 lei/buc = 54.000.000 lei 900 buc z × 40.000 lei/buc = 36.000.000 lei TOTAL = 215.000.000 lei 711 = 345 215.000.000	11. –
12. –	12. Repartizarea cheltuielilor indirecte şi generale la sfârşitul lunii: a) Repartizarea cheltuielilor indirecte: - **salarii indirecte** = 30.000.000 lei ΣBR(salarii directe)= 30.000.000(A/x)+ + 15.000.000(B/y) + 25.000.000(B/z) = =70.000.000 lei $K_s = \frac{30.000.000}{70.000.000} = 0,4286$ cda A/x: 30.000.000×0,4286=12.858.000 lei cda B/y: 15.000.000×0,4286 = 6.429.000 lei cda B/z: 25.000.000×0,4286=10.713.000 lei 30.000.000 lei - **cote indirecte**(33,25%) = 11.424.000 lei din care: cda A/x:12.858.000 lei×33,25%=4.275.285 lei

cda B/y: 6.429.000 lei×33,25%= 2.137.643 lei
cda B/z:10.713.000 lei×33,25%=3.562.072 lei
9.975.000 lei

- **amortizare utilaje** = 20.000.000 lei

$\Sigma BR\ (V_i)$ = 200.000.000(A/x) +
+150.000.000(B/y)+ 150.000.000(B/z)=
= 500.000.000 lei

$$K_s = \frac{20.000.000}{500.000.000} = 0,04$$

cda A/x: 200.000.000×0,04= 8.000.000 lei
cda B/y: 150.000.000×0,04= 6.000.000 lei
cda B/z: 150.000.000×0,04 = 6.000.000 lei
20.000.000 lei

Situaţia repartizării cheltuielilor indirecte

Elemente cheltuieli indirecte	Comanda A/x	Comanda B		TOTAL
		y	z	
1. Salarii indirecte	12.858.000	6.429.000	10.713.000	30.000.000
2. Cote indirecte	4.275.285	2.137.643	3.562.072	9.975.000
3. Amortizări utilaje	8.000.000	6.000.000	6.000.000	20.000.000
TOTAL	25.133.285	14.566.643	20.275.072	59.975.000

921 = 923 59.975.000
921/A/x = 25.133.285
921.1/A/x = 12.858.000
921.2/A/x = 4.275.285
921.3/A/x = 8.000.000
921/B/y = 14.566.643
921.1/B/y = 6.429.000
921.2/B/y = 2.137.643
921.3/B/y = 6.000.000
921/B/z = 20.275.072
921.1/B/z = 10.713.000
921.2/B/z = 3.562.072
921.2/B/z = 6.000.000

b) Repartizarea cheltuielilor generale :
- cheltuieli generale = 15.000.000 lei
ΣBR = cost secţie, conform tabelului:

Comanda/produs	Cheltuieli directe	Cheltuieli indirecte	TOTAL cost secţie
A/x	69.975.000	25.133.285	95.108.285
285	33.987.500	14.566.643	48.554.143
B/z	39.312.500	20.275.072	59.587.572
TOTAL	143.275.000	59.975.000	203.250.000

ΣBR = 95.108.285 (A/x) +
48.554.143(B/y) + 59.587.572 (B/z) =

=203.250.000 lei

$$K_s = \frac{15.000.000}{203.250.000} = 0{,}0738$$

cda A/x: 95.108.285×0,0738= 7.018.991 lei
cda B/y: 48.554.143 ×0,0738= 3.583.296 lei
cda B/z: 59.587.572×0,0738 = 4.397.713 lei
15.000.000 lei

921 = 924 15.000.000
921.4/A/x = 7.018.991
921.4/B/y = 3.583.296
921.4/B/z = 4.397.713

13. Decontarea costului efectiv al producției finite:

Comanda/produs	Cost secție	Cheltuieli generale	TOTAL
A/x	95.108.285	7.018.991	102.127.276
B/y	48.554.143	3.583.296	52.137.439
B/z	59.587.572	4.397.713	63.985.285
TOTAL	203.250.000	15.000.000	218.250.000

902 = 921 218.250.000
902/A/x = 102.127.276
921/A/x = 102.127.276
902/B/y = 52.137.439
921/B/y = 52.137.439
902/B/z = 63.985.285
921/B/z = 63.985.285

Calculul costurilor de producție unitare:
cda. A:

$$c_{u_x} = \frac{102.127.276 \text{ lei}}{3.000 \text{ buc}} = 34.042 \text{ lei/buc}$$

cda. B:

$$c_{u_y} = \frac{52.137.439 \text{ lei}}{2.000 \text{ buc}} = 26.069 \text{ lei/buc}$$

$$c_{u_z} = \frac{63.985.285 \text{ lei}}{1.000 \text{ buc}} = 63.985 \text{ lei/buc}$$

14. Înregistrarea diferențelor de preț aferente intrărilor:
348.5 = 711 31.750.000

14. Calculul abaterilor unitare (preț standard – cost efectiv):
cda. A:
A_{ux} = 50.000 lei/buc – 34.042 lei/buc = 15.958 lei/buc (favorabilă)
cda. B:
A_{uy} = 30.000 lei/buc – 26.069 lei/buc = 3.931 lei/buc (favorabilă)
A_{uz} = 40.000 lei/buc – 63.985 lei/buc =

– 23.985 lei/buc (nefavorabilă)
Înregistrarea diferențelor de preț conform tabelului:

Comanda/produs	Valoare preț Standard (R_C 902)	Valoare cost Efectiv (R_D 902)	Abateri	
			Favorabile	Nefavorabile
A/x	150.000.000	102.127.276	47.872.724	–
B/y	60.000.000	52.137.439	7.862.561	–
B/z	40.000.000	63.985.285	–	23.985.285
TOTAL	250.000.000	218.250.000	31.750.000	–

903 = 902 31.750.000
903/A/x = 902/A/x =
47.872.724 47.872.724
903/B/y = 902/B/y =
7.862.561 7.862.561
23.985.285 23.985.285

15 -

15. Decontarea producției la preț standard și a diferențelor de preț:
901 = % 218.250.000
931 250.000.000
931/A/x = 150.000.000
931/B/y = 60.000.000
931/B/z = 40.000.000
903 31.750.000
903/A/x = 47.872.724
903/B/y = 7.862.561
903/B/z = 23.985.285
Toate conturile de gestiune se soldează.

16. Înregistrarea diferențelor de preț aferente ieșirilor:

$$K = \frac{Si_D 348 + R_D 348}{Si_D 345 + R_D 345} =$$

$$= \frac{\overline{|31.750.000|}}{250.000.000} = -0{,}127$$

$K \cdot R_C345 = 215.000.000 \times (-0{,}127) =$
$= 27.305.000$
711 = 348.5 27.305.000

16. –

17. Decontarea cheltuielilor şi veniturilor: 121 =% 218.250.000 601 50.000.000 641 100.000.000 6451 22.000.000 6452 3.000.000 6453 7.000.000 635 1.250.000 6811 20.000.000 626 10.000.000 612 5.000.000 % = 121 410.555.000 701 380.000.000 711 30.555.000	17. –

D	711	C
215.000.000	250.000.000	
27.305.000	31.750.000	
TSD = 187.695.000	TSC = 218.250.000	
	Sf_C = 30.555.000	

Sf_c 121= Total venituri – Total cheltuieli = =410.555.000 lei - 218.250.000 lei = =192.305.500 lei (profit).

Corelația între cele două circuite contabile:

1) R_D cl 6 = R_D 902 = 218.250.000 lei (total cheltuieli)
2) R_D 345 = R_C 902 = 380.000.000 lei (valoarea producției obținute la preț standard)
3) R_C 348 = Sf_C 902 = R_D 903= 31.750.000 (diferențe de preț favorabile aferente producției obținute)

Se observă că pe total, rezultatul sintetic furnizat de contabilitatea financiară este profit, cu o diferență de preț pe total producție obținută favorabilă, dovedind încadrarea cheltuielilor efectuate (a costului de producție efectiv) în prețul standard. Din contabilitatea de gestiune însă, rezultă că această diferență se compune din:

- o diferență favorabilă la comanda A, prin obținerea produsului x;
- o diferență favorabilă la comanda B, dar care include:
  - o diferență favorabilă la produsul y;
  - o diferență nefavorabilă la produsul z.

Prin urmare, întreprinderea trebuie să analizeze cauzele ce au condus la depăşirea prețului standard pentru produsul z aparținând comenzii B, pe elemente de cheltuieli primare.

Situația centralizată pe elemente de cheltuieli primare pe fiecare comandă şi produs se prezintă astfel:

Elemente de cheltuieli	Comanda A (produsul x)	Comanda B		TOTAL
		produsul y	produsul z	
1. Materii prime	30.000.000	14.000.000	6.000.000	50.000.000
2. Salarii directe	30.000.000	15.000.000	25.000.000	70.000.000
3. Cote directe	9.975.000	4.987.500	8.312.500	23.275.000
4. Salarii indirecte repartizate	12.858.000	6.429.000	10.713.000	30.000.000
5. Cote indirecte repartizate	4.275.285	2.137.643	3.562.072	9.975.000
6. Amortizări repartizate	8.000.000	6.000.000	6.000.000	20.000.000
7. Cheltuieli generale repartizate	7.018.991	3.583.296	4.397.713	15.000.000
Total cheltuieli	102.127.276	52.137.439	63.985.285	218.250.000
		116.122.724 lei		

Fiecare element primar de cheltuială va fi analizat separat, luând deciziile ce se impun atât în ceea ce priveşte reducerea cheltuielilor în limitele normale, cât şi oportunitatea realizării în continuare a produselor sau comenzilor de fabricaţie respective.

REZUMAT

Contabilitatea de gestiune înregistrează operaţiunile interne privind efectuarea cheltuielilor şi obţinerea producţiei, cu ajutorul clasei de conturi nr. 9, structurată pe trei grupe: decontări interne, conturi de calculaţie, costul producţiei.

Conturile funcţionează în partidă dublă, evidenţiind: preluarea cheltuielilor totale din contabilitatea financiară, pe locuri de efectuare; obţinerea producţiei finite la preţ standard; repartizarea cheltuielilor indirecte şi generale; separarea costului efectiv al producţiei neterminate; decontarea costului efectiv al producţiei finite şi calculul costului unitar; calculul abaterilor de preţ aferente producţiei finite şi determinarea abaterii unitare; decontarea producţiei la preţ standard şi a abaterilor aferente.

În funcţie de tipul de producţie (omogenă, de masă, de serie mică, individuală) şi de caracteristicile procesului tehnologic (pe faze succesive de prelucrare, pe comenzi etc.), avem mai multe metode de calculaţie a costului producţiei: clasice şi moderne. Principalul criteriu de clasificare a acestora, îl constituie modul de includere a cheltuielilor în costuri, după care avem:

- metode de tip absorbant şi de tip parţial.

În acest capitol am prezentat, din categoria metodelor totale: metoda globală, (pentru producţie omogenă, deci un singur produs, fără calcule de repartizare); metoda pe faze (pentru producţie de masă şi serie mare) aplicată în două variante: fără semifabricate şi cu semifabricate, care necesită calcule de

repartizare pe faze şi pe produse; metoda pe comenzi (pentru producţie individuală şi de serie mică), care necesită calcule de repartizare pe comenzi şi pe produse.

TESTE-GRILĂ

1) O societate comercială înregistrează la începutul lunii, producţie neterminată în valoare de 5.000.000 lei, din care, aferentă produsului A – 3.000.000 lei şi produsului B – 2.000.000 lei. Cele două produse se obţin în aceeaşi fază de fabricaţie I. Reluarea producţiei se va înregistra:

a) **901 = 933** 5.000.000
933/I/A = 3.000.000
933/I/B = 2.000.000

b) **921 = 933** 5.000.000
921/I/A = 3.000.000
921/I/B = 2.000.000

c) **933 = 921** 5.000.000
921/I/A = 3.000.000
921/I/B = 5.000.000

2) Pe o perioadă de gestiune se obţine cost efectiv al producţiei finite de 50.000.000 lei, din care: A (cda. 500) = 40.000.000 lei şi B (cda 510) = 10.000.000 lei. Decontarea costului efectiv se va înregistra:

a) **902 = 921** 50.000.000
902/A = 40.000.000 921/500/A = 40.000.000
902/B = 10.000.000 921/510/B = 10.000.000

b) **931 = 902** 50.000.000
931/500/A = 40.000.000 902/500/A = 40.000.000
931/510/B = 10.000.000 902/510/B = 10.000.000

c) **901 = 931** 50.000.000
931/500/A = 40.000.000
931/510/B = 10.000.000

3) La sfârşitul perioadei de gestiune avem: pentru produsul A valoare la preţ standard = 100.000.000 lei şi la cost efectiv = 95.500.000 lei, iar pentru produsul B: valoare la preţ standard = 80.000.000 lei şi la cost efectiv = 81.000.000 lei. Diferenţele de preţ se vor înregistra:

a) **903 = 902** 5.500.000
903/A = 4.500.000 902/A = 4.500.000
903/B = 1.000.000 902/B = 1.000.000

b) **903** = **902** 3.500.000
903/A = 4.500.000 902/A = 4.500.000
903/B = 1.000.000 902/B = 1.000.000

c) **903** = **902** 3.500.000
903/A = 4.500.000 902/A = 4.500.000
903/B = 1.000.000 902/B = 1.000.000

4) Din prima fază de prelucrare se obțin semifabricatele SA şi SB la cost de producție de 30.000.000 lei, respectiv 15.000.000 lei.

Decontarea contului semifabricatelor se va înregistra:

a) **902** = **921** 45.000.000
902/SA = 30.000.000 921/SA = 30.000.000
902/SB = 15.000.000 921/SB = 15.000.000

b) **931** = **902** 45.000.000
931/SA = 30.000.000 902/SA = 30.000.000
931/SB = 15.000.000 902/SB = 15.000.000

c) **921** = **901** 45.000.000
921/SA = 30.000.000
921/SB = 15.000.000

5) Într-o perioadă de gestiune s-au obținut produsele finite A şi B la preț standard de 50.000.000 lei, respectiv 25.000.000 lei, consumând semifabricatele SA şi SB la cost efectiv de 30.000.000 lei, respectiv 15.000.000 lei. Diferențele de preț aferente celor 2 produse au fost: favorabile de 3.000.000 lei pentru A, respectiv nefavorabile de 5.000.000 lei pentru B.

Decontarea prețului standard al produselor finite, costului efectiv al semifabricatelor şi diferențelor de preț se va înregistra:

a) **902** = **921** 45.000.000
902/SA = 30.000.000 921/SA = 30.000.000
902/SB = 15.000.000 921/SB = 15.000.000

901 = **%** 77.000.000
931 75.000.000
931/A = 50.000.000
931/B = 25.000.000
903 2.000.000
903/A = 3.000.000
903/B = 5.000.000

b) **901** = **%** 122.000.000
931 75.000.000
931/A = 50.000.000

931/B = 25.000.000

931 45.000.000

931/SA = 30.000.000

931/SB = 15.000.000

903 2.000.000

903/A = 3.000.000

903/B = 5.000.000

c) **931** = **902** 75.000.000

931/A = 50.000.000 902/A = 50.000.000

931/B = 25.000.000 902/B = 25.000.000

903 = **902** 45.000.000

903/A = 3.000.000 902/A = 3.000.000

903/B = 5.000.000 902/B = 5.000.000

902 = **921** 45.000.000

902/SA = 30.000.000 921/SA = 30.000.000

902/SB = 15.000.000 921/SB = 15.000.000

CAPITOLUL IV
METODE MODERNE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR

Aşa cum am arătat în prima parte a lucrării, metodele de calculaţie cuprind totalitatea procedeelor de colectare a cheltuielilor pe locuri de efectuare, pe produse şi lucrări, într-o perioadă de gestiune şi de cuantificare a corelaţiilor dintre cheltuieli şi producţia ce le-a ocazionat, în vederea determinării costului producţiei şi a costului unitar.

Metodele de calculaţie sunt determinate de factori precum:

- modul de organizare a producţiei;
- gradul de mecanizare;
- specificul procesului tehnologic;
- tipul producţiei obţinute (de masă, de serie mare, de serie mică sau unicat);
- varietatea producţiei obţinute (omogenă, eterogenă).

Pe măsura dezvoltării factorilor de producţie şi a extinderii producţiei industriale, a apărut cerinţa de a eficientiza controlul consumurilor şi autogestiunea întreprinderii. De aceea, metodele de calculaţie a costurilor au evoluat de la clasic la modern, oferind multiple posibilităţi de cuantificare a cheltuielilor, producţiei şi rentabilităţii, atât la nivelul întreprinderii, cât şi pentru fiecare produs în parte.

Dacă în prima parte am prezentat metodele clasice de calculaţie a costurilor, respectiv metoda globală, metoda pe faze (variantele fără semifabricate şi cu semifabricate) şi metoda pe comenzi, în partea a 2-a a lucrării ne vom ocupa de metodele moderne de calculaţie a costurilor, cu avantajele şi dezavantajele pe care acestea le prezintă pentru întreprinderile industriale.

Metodele moderne au de regulă un caracter **previzional**, utilizând mărimi prestabilite şi urmărind abaterile costurilor efective de la cele standard. Ele se clasifică după următoarele criterii:

- după legătura cu obiectul de calculaţie avem:
  - metode de calculaţie **pe purtători**, care stabilesc costul pe produs sau lucrare (Ex: metoda THM, metoda GP, metoda PERT-cost);
  - metode de calculaţie **pe sectoare**, care stabilesc costul pe secţii, ateliere etc.;
  - metode de calculaţie **mixte**, care stabilesc costul atât pe sectoare, cât şi pe purtători;
- după sfera de cuprindere a cheltuielilor în costuri avem:
  - metode de calculaţie **de tip absorbant**, ce includ în costul unitar al produsului totalitatea cheltuielilor de producţie efectuate pentru producerea acestuia (Ex: metoda THM, metoda GP, metoda Standard-Cost, metoda PERT-cost, metoda costurilor normale, metoda costurilor normate etc.);

- metode de calculație **de tip parțial**, ce includ în costul unitar al produsului numai cheltuielile variabile sau directe, după caz (se determină astfel un cost incomplet al produsului, celelalte cheltuieli neincluse în cost fiind scăzute direct din profitul întreprinderii) Ex: metoda Direct-costing (metoda costurilor variabile) şi metoda costurilor directe (specifice).

Caracteristicile comune ale metodelor moderne de calculație sunt:

- toate calculează costul în funcție de cheltuielile efectuate şi producția realizată într-o perioadă de gestiune;
- toate utilizează etape de lucru succesive şi procedee de calculație adecvate;
- toate au ca scop final determinarea costului de producție pe total şi pe unitate de produs.

4.1 Metode moderne de tip absorbant

Aceste metode se bazează pe **teoria costurilor integrale**, conform căreia, în calculul costului de producție se iau în considerare toate cheltuielile efectuate pentru realizarea produsului, indiferent de natura lor (variabile, fixe, directe, indirecte etc.).

Spre deosebire de metodele clasice, la care etapele de calcul erau comune, fiind diferite doar fazele de fabricație sau comenzile de fabricație – pe care se colectau cheltuielile de producție şi se calculau costurile – în cazul metodelor moderne se pornește de la criterii de calcul diferite precum: costul orei de funcționare a utilajelor; determinarea unei unități convenționale; determinarea unor standarde de costuri pentru condiții normale de fabricație etc. În final se determină costul produsului, permițând şi efectuarea unei analize mai ample privind respectarea procesului tehnologic şi a condițiilor de producție, gradul de exploatare a capacităților de producție, de folosire a timpului de lucru şi identificarea cauzelor ce au provocat întreruperi generatoare de cheltuieli suplimentare. În consecință, conducerea întreprinderii poate adopta măsurile corective ce se impun în perioadele de gestiune următoare.

Metodele moderne de tip absorbant cuprind: metoda THM, metoda standard-cost, metoda GP, metoda PERT-cost, metoda costurilor normale, metoda costurilor normate, aşa cum le vom prezenta în cele ce urmează.

4.1.1 Metoda tarif-oră-maşină (THM)

Are la bază **stabilirea corectă a costului orei de funcționare a utilajului**, respectiv a THM-ului. Prin urmare, metoda se utilizează numai în întreprinderile în care cheltuielile de prelucrare au o pondere mare în structura costurilor de producție. Determinarea THM depinde de repartizarea rațională a cheltuielilor indirecte pe fiecare utilaj sau grup de utilaje. Aplicarea metodei necesită stabilirea a doi indicatori:

a) tariful-oră-maşină (THM);
b) costul pe unitatea de produs.

a) Calculul THM-ului, respectiv a costului unei ore de funcționare a utilajelor, presupune parcurgerea mai multor etape de lucru succesive şi anume:

- stabilirea centrelor de producție;
- determinarea efectivului de personal şi a capacității de producție a centrelor;
- elaborarea Bugetului operațional (BO);
- repartizarea cheltuielilor cuprinse în Bugetul operațional pe centre de producție;
- calculul THM-ului.

a.1. Stabilirea centrelor de producție

Se efectuează pornind de la: specificul procesului tehnologic, varietatea şi numărul produselor fabricate, posibilitatea de localizare a cheltuielilor, felul activității desfăşurate pe locuri de muncă etc. Astfel, un centru de producție trebuie să respecte drept criterii de bază, existența în incinta sa a unuia sau mai multor utilaje care execută aceeaşi operațiune tehnologică, în funcție de: tip, randament, putere instalată, valoare de inventar, număr de schimburi, număr de muncitori de deservire, număr de ore lucrate anual, caracteristici dimensionale etc.

Odată stabilite, centrele de producție din întreprindere se înscriu într-un nomenclator care cuprinde datele caracteristice:

- numărul de utilaje existente în fiecare centru;
- valoarea de inventar a utilajelor;
- suprafața de lucru (m^2);
- puterea instalată (kW);
- timpul de lucru anual (ore-normă);
- numărul de muncitori (M), cu totalul corespunzător fiecărei coloane.

a.2. Determinarea efectivului de personal şi a capacității de producție a centrelor

Presupune întocmirea următoarelor situații pe etape:

➢ Se efectuează situația privind structura efectivului de personal din secțiile de bază: muncitori direct productivi şi indirect productivi, în funcție de numărul de utilaje existente pe fiecare centru de producție şi efectivul standard de muncitori pentru un utilaj.

Observație: Efectivele standard au în vedere numărul de muncitori care deservesc utilajul conform procesului tehnologic, în condiții normale de lucru.

➢ Se stabilesc salariile directe şi indirecte pe categorii de lucrări şi în funcție de producția programată (în ore) şi salariul tarifar orar, rezultând cheltuielile cu manopera pe fiecare centru de producție.

➢ Se stabileşte capacitatea de producție pe centre (ore maxime anuale) şi timpul de întreruperi anuale pentru concedii şi alte întreruperi (total ore nelucrate), rezultând timpul disponibil anual pe fiecare centru de producție.

➢ Se corelează acest timp cu producția programată, exprimată în ore. Se calculează abaterile favorabile sau nefavorabile față de timpul disponibil şi se determină timpul de lucru nefolosit pe fiecare centru de producție.

a.3. Elaborarea Bugetului Operațional (BO)

Se efectuează pe fiecare element de cheltuială – pe total cheltuieli, din care indirecte şi generale – menționând criteriul de repartizare adecvat (Ex: pentru cheltuielile cu amortizarea utilajelor vom folosi drept criteriu valoarea de intrare a utilajelor etc.)

a.4. Repartizarea cheltuielilor din BO pe centre de producție

- În funcție de cheltuielile de repartizat cuprinse în BO şi suma bazelor de repartizare, calculăm coeficienții de suplimentare, respectiv costurile medii unitare ale criteriilor de repartizare.
- Pentru fiecare centru de producție, aplicăm coeficientul de suplimentare a criteriului de repartizare asupra bazelor de repartizare, rezultând cheltuielile indirecte şi generale repartizate pe centre.
- Se întocmeşte situația de repartizare a cheltuielilor pe centre de producție.

a.5. Calculul THM-ului

THM-ul reprezintă suma cheltuielilor efectuate de întreprindere pentru a permite funcționarea unei maşini (utilaj) timp de o oră, făcând abstracție de costul materiilor prime şi materialelor directe.

Calculul acestui indicator se face în funcție de următoarele elemente:

- cheltuielile cu manopera aferente producției programate (calculate la punctul a.2.);
- cheltuielile comune şi generale repartizate pe centrul de producție (calculate la punctul a.4.);
- numărul orelor de producție programate anual pe centrul de producție (producția programată în ore, în funcție de care s-au calculat cheltuielile cu manopera).

Relația de calcul a THM-ului pe centru este:

$$THM_c = \frac{(w + ch_c + ch_g)_c}{T_p(\text{în ore})} \text{ unde:}$$

w = cheltuielile cu manopera aferente producției anuale programată pe centru
$ch_{c\,c}$ = cheltuielile comune repartizate pe centru
$ch_{g\,c}$ = cheltuielile generale repartizate pe centru
T_p = producția anuală programată în ore

Raportând total cheltuieli la total ore de producție programată, obținem $\overline{THM}$ care are valoarea cuprinsă între valorile THM-urilor pe centre.

b) Calculul costului pe unitatea de produs reprezintă etapa finală a metodei de calculație şi în acelaşi timp şi scopul ei.

Presupune cunoaşterea structurii producției, a numărului de produse, a cantității aferente fiecărui produs în parte (producția fizică realizată) şi a traseului fiecărui produs prin centrele de producție ale întreprinderii (centrele de prelucrare).

➢ Se calculează cheltuielile materiale pe unitate de produs, raportând cheltuielile cu materii prime şi materiale directe la producția fizică realizată (pentru fiecare produs în parte).

➢ Se calculează cheltuielile cu manopera şi celelalte cheltuieli (comune şi generale), înmulțind producția programată anual (în ore) cu valoarea THM-ului pe fiecare centru prin care trece produsul respectiv. Prin însumarea lor pe centre, respectând traseul fiecărui produs, rezultă costul unitar al prelucrării pe produs. Se întocmeşte situația centralizată a manoperei specifice.

➢ Se determină costul unitar al fiecărui produs, însumând costul unitar cu materii prime şi materiale cu costul unitar al prelucrării. Se întocmeşte situația centralizată a costurilor (pe total producție şi pe fiecare produs).

Deci, relația de calcul al costului pe unitate de produs **i** este:

$$c_{u_i} = \frac{\sum_{c=1}^{n} (T \times THM)_c + ch_{m_i}}{Q_i}$$ unde:

c = 1, …, n – numărul centrelor de producție (de prelucrare)
T_c = producția programată în ore pe centru
THM_c = tariful-oră-maşină pe centru
ch_{m_i} = costul unitar cu materii prime şi materiale pentru produsul **i**
Q_i = producția fizică realizată pentru produsul **i**

Din cele prezentate, observăm că determinarea THM are un caracter previzional, efectuându-se în funcție de producția orară programată la nivelul unui an calendaristic şi de cheltuielile indirecte şi generale prevăzute prin bugetul operațional. Prin urmare, la nivelul fiecărei perioade de gestiune, costul unitar al produselor va rezulta prin însumarea costului unitar cu materii prime (diferit de la o lună la alta, reprezentând cheltuieli variabile) cu valoarea THM-ului stabilită la nivel de an (previzionată).

După cum am arătat, metoda permite şi determinarea abaterilor față de timpul disponibil, prin compararea acestuia cu producția programată (în ore). Cu alte cuvinte, putem determina gradul de ocupare a capacității de producție pe centre şi pe total întreprindere şi putem transfera ore de producție de la un centru la altul, pentru folosirea mai eficientă a timpului de lucru (de prelucrare).

Exemplu: Presupunem că o întreprindere industrială întocmeşte următorul **Nomenclator al centrelor de producție** pe cele 5 centre de prelucrare:

Denumire centru producție	**Număr utilaje existente**	**Valoare de înregistrare (lei)**	**Suprafață lucru (m^2)**	**Putere instalată (kW)**	**Q anuală programată (ore)**	**Număr muncitori**
A	8	33.600.000	72	40	16.640	10
B	6	72.000.000	32	60	12.200	6
C	8	61.200.000	24	120	18.000	8
D	12	197.200.000	224	220	26.400	12
E	10	164.000.000	256	180	22.800	12
TOTAL	44	528.000.000	608	620	96.040	48

De asemenea, situaţia privind structura efectivului de muncitori pe centre, în funcţie de numărul de utilaje, efectivul standard pe utilaj şi salariul tarifar orar ne permite calculul **salariului tarifar pe fiecare centru de producţie**, conform relaţiei:

Nr. utilaje × Efectiv standard pe un utilaj × Salariul tarifar orar

Astfel, avem:

Centru de producţie	**Număr utilaje**	**Efectiv standard pe utilaj**	**Salariu tarifar orar**	**Salariu tarifar pe centru (lei/oră)**
A - muncitori direct productivi - muncitori auxiliari	8	1 1/2	11.200 6.240	8(1 × 11.200 + 1/2 × 6.240) = = 114.560 lei
B - muncitori direct productivi - muncitori auxiliari	6	1 –	14.000 –	6 × 1 × 14.000 = 84.000 lei
C - muncitori direct productivi - muncitori auxiliari	8	1 –	14.000 –	8 × 1 × 14.000 = 112.000 lei
D - muncitori direct productivi - muncitori auxiliari	12	1 –	14.000 –	12 × 1 × 14.000 = 168.000 lei
E - muncitori direct productivi - muncitori auxiliari	10	1 1/2	12.000 10.000	10(1 × 12.000 + 1/2 × 10.000) = = 170.000 lei

Determinăm cheltuielile cu manopera pe fiecare centru de producţie, conform relaţiei:

Producţie programată (în ore) × Salariul tarifar pe centru (lei/oră)

Vom avea:

Centru de producție	Producție programată (ore)	Salariu tarifar pe centru (lei/oră)	Cheltuieli cu manopera (lei)
A	16.640	114.560	1.906.278.400
B	12.200	84.000	1.024.800.000
C	18.000	112.000	2.016.000.000
D	26.400	168.000	4.435.200.000
E	22.800	170.000	3.876.000.000
TOTAL	96.040	×	13.258.278.400

➢ Se dă situația timpului în ore maxime anuale pe centru şi respectiv orele nelucrate, cauzate de concedii şi diverse întreruperi, rezultând prin diferență, timpul de lucru disponibil pe fiecare centru de producție:

Centru de producție	Ore maxime anuale pe centru	Ore nelucrate	Ore disponibile (ore maxime – ore nelucrate)
A	19.736	1.624	18.112
B	14.800	1.220	13.580
C	19.736	1.624	18.112
D	29.600	2.440	27.160
E	24.670	2.030	22.640
TOTAL	108.542	8.938	99.604

Comparând timpul anual disponibil pe centre cu producția orară programată anual, rezultă abaterile de timp. Vom vedea astfel rezervele de timp pe fiecare centru de producție sau, dimpotrivă, centrele în care timpul de lucru este insuficient:

Centru de producție	Timp disponibil (ore)	Producție programată (ore)	Abateri de timp (+/–) (ore)
A	18.112	16.640	+1.472
B	13.580	12.200	+1.380
C	18.112	18.000	+112
D	27.160	26.400	+760
E	22.640	22.800	-160
TOTAL	99.604	96.040	+3.564

Se observă că la nivelul centrelor: A, B, C, şi D, producția programată nu permite utilizarea integrală a timpului disponibil, rămânând ore nelucrate (abateri pozitive). Doar la nivelul centrului E, timpul disponibil este insuficient pentru realizarea producției (abatere negativă). În această situație, se analizează la nivelul fiecărui centru, condițiile de producție şi se stabileşte un transfer de ore de la un centru cu timp disponibil neutilizat, la centrul E cu timp disponibil insuficient.

Transferul se face ținând cont de particularitățile procesului tehnologic, de utilajele necesare pentru realizarea producției în centrul E, precum şi de calificarea muncitorilor ce trebuie să corespundă operațiunilor impuse. În continuare, se

analizează cauzele ce au condus la neutilizarea timpului disponibil în celelalte 4 centre de producție: lipsa comenzilor, stabilirea defectuoasă a normelor de muncă, a schimburilor de lucru etc.

➢ Se elaborează **Bugetul operațional** în funcție de cheltuielile indirecte şi generale programate la nivelul întreprinderii, ce urmează a fi repartizate pe centre, în funcție de baze de repartizare ce se aleg adecvat timpului de cheltuială.

Presupunem că aceste cheltuieli au următoarea structură:

Nr. crt.	**Elemente de cheltuieli**	**Total cheltuieli**	**Criterii de repartizare**
1.	Amortizare utilaje	1.200.000.000	Valoare utilaje
2.	Energie, combustibil	660.000.000	Putere instalată
3.	Materiale auxiliare	240.000.000	Valoare utilaje
4.	Reparații utilaje	94.000.000	Suprafață
5.	Salarii indirecte	400.000.000	Număr muncitori direct productivi
6.	Cote indirecte	120.000.000	Număr muncitori direct productivi
TOTAL CHELTUIELI INDIRECTE (comune)		2.714.000.000	–
7.	Salarii generale	280.000.000	Număr muncitori direct productivi
8.	Cote generale	84.000.000	Număr muncitori direct productivi
9.	Amortizare clădiri	24.000.000	Valoare utilaje
10.	Reparații clădiri	50.000.000	Suprafață
11.	Alte cheltuieli	44.000.000	Număr ore funcționare
TOTAL CHELTUIELI GENERALE		482.000.000	–
TOTAL GENERAL		3.196.000.000	–

Observație: De regulă, criteriile (bazele) de repartizare a cheltuielilor din Bugetul operațional, se aleg dintre caracteristicile centrelor conținute în Nomenclatorul centrelor de producție.

➢ Pentru a repartiza cheltuielile indirecte şi generale pe centrele de producție, calculăm coeficienții de suplimentare, distinct pe criterii de repartizare (costul mediu unitar al fiecărui criteriu).

1. Criteriul **Valoare utilaje** (BR)

Avem cheltuieli de repartizat:

- amortizări utilaje = 1.200.000.000 lei
- materiale auxiliare = 240.000.000 lei
- amortizare clădiri = 24.000.000 lei

TOTAL cheltuieli = 1.464.000.000 lei

Total valoare utilaje ($\sum$BR) = 528.000.000 lei (din nomenclatorul centrelor de producție, totalul coloanei aferente criteriului ales).

$$k_s = \frac{\text{cheltuieli de repartizat}}{\sum \text{BR}} = \frac{1.464.000.000}{528.000.000} = 2,7727$$

2. Criteriul **Suprafață** (BR)

Avem cheltuieli de repartizat:

- reparații utilaje = 94.000.000 lei
- reparații clădiri = 50.000.000 lei

TOTAL cheltuieli = 144.000.000 lei

Total suprafață ($\sum$BR) = 608 m^2 (din nomenclatorul centrelor de producție)

$$k_s = \frac{144.000.000}{608} = 236.842,1053$$

3. Criteriul **Număr muncitori direct productivi** (BR)

Avem cheltuieli de repartizat:

- salarii indirecte = 400.000.000 lei
- cote indirecte = 120.000.000 lei
- salarii generale = 280.000.000 lei
- cote generale = 84.000.000 lei

TOTAL cheltuieli = 884.000.000 lei

Total muncitori direct productivi ($\sum$BR) = 48 persoane (din nomenclatorul centrelor de producție)

$$k_s = \frac{884.000.000}{48} = 18.416.666,67$$

4. Criteriul **Putere instalată** (BR)

Avem cheltuieli de repartizat:

- energie combustibil = 660.000.000 lei

TOTAL cheltuieli = 660.000.000 lei

Total putere instalată ($\sum$BR) = 620 kW (din nomenclatorul centrelor de producție)

$$k_s = \frac{660.000.000}{620} = 1.064.516,129$$

5. Criteriul **Număr ore de funcționare** (BR)

Avem cheltuieli de repartizat:

- alte cheltuieli = 44.000.000 lei

TOTAL cheltuieli = 44.000.000 lei

Total număr ore funcționare ($\sum$BR) = 96.040 ore (din nomenclatorul centrelor de producție, producția programată în ore, respectiv timpul de funcționare a utilajelor)

$$k_s = \frac{44.000.000}{96.040} = 458{,}1424$$

➢ Calculăm cotele de cheltuieli indirecte şi generale ce revin pe fiecare centru de producţie, aplicând coeficienţii de suplimentare anterior determinaţi, asupra bazelor de repartizare aferente.

1. Criteriul **Valoare utilaje**

A:	2,7727	×	33.600.000	=	93.163.636 lei
B:	2,7727	×	72.000.000	=	199.634.400 lei
C:	2,7727	×	61.200.000	=	169.689.240 lei
D:	2,7727	×	197.200.000	=	546.776.440 lei
E:	2,7727	×	164.000.000	=	454.737.200 lei
					1.464.000.000 lei

2. Criteriul **Suprafaţă**

A:	236.842,1053	×	72	=	17.052.632 lei
B:	236.842,1053	×	32	=	7.578.948 lei
C:	236.842,1053	×	24	=	5.684.210 lei
D:	236.842,1053	×	224	=	53.052.632 lei
E:	236.842,1053	×	256	=	60.631.578 lei
					144.000.000 lei

3. Criteriul **Număr muncitori direct productivi**

A:	18.416.666,67	×	10	=	184.166.666 lei
B:	18.416.666,67	×	6	=	110.500.000 lei
C:	18.416.666,67	×	8	=	147.333.334 lei
D:	18.416.666,67	×	12	=	221.000.000 lei
E:	18.416.666,67	×	12	=	221.000.000 lei
					884.000.000 lei

4. Criteriul **Putere instalată**

A:	1.064.516,129	×	40	=	42.580.644 lei
B:	1.064.516,129	×	60	=	63.870.968 lei
C:	1.064.516,129	×	120	=	127.741.936 lei
D:	1.064.516,129	×	220	=	234.193.548 lei
E:	1.064.516,129	×	180	=	191.612.904 lei
					660.000.000 lei

5. Criteriul **Număr ore de funcţionare** (producţie orară)

A:	458,1424	×	16.640	=	7.623.490 lei
B:	458,1424	×	12.200	=	5.589.338 lei
C:	458,1424	×	18.000	=	8.246.564 lei
D:	458,1424	×	26.400	=	12.094.960 lei
E:	458,1424	×	22.800	=	10.445.648 lei
					44.000.000 lei

➢ Cumulăm cotele de cheltuieli indirecte şi generale repartizate pe fiecare centru şi le adunăm cu cheltuielile aferente manoperei, obținând total cheltuieli efectuate la nivelul centrului de producție.

Vom avea:

Centru de producție	Cheltuieli repartizate (indirecte şi generale)	Cheltuieli cu manopera	TOTAL CHELTUIELI
A	344.586.152	1.906.278.400	2.250.864.552
B	387.173.654	1.024.800.000	1.411.973.654
C	458.695.284	2.016.000.000	2.474.695.284
D	1.067.117.580	4.435.200.000	5.502.317.580
E	938.427.330	3.876.000.000	4.814.427.330
TOTAL	3.196.000.000	13.258.278.400	16.454.278.400

➢ Calculăm THM pe fiecare centru de producție, conform relației:

$$\frac{\text{TOTAL cheltuieli aferente centrului}}{\text{Producția programată pe centru (ore)}}$$

$$\text{A}: \text{THM} = \frac{2.250.864.552 \text{ lei}}{16.640 \text{ ore}} = 135.268{,}30 \text{ lei/oră}$$

$$\text{B}: \text{THM} = \frac{1.411.973.654 \text{ lei}}{12.200 \text{ ore}} = 115.735{,}55 \text{ lei/oră}$$

$$\text{C}: \text{THM} = \frac{2.474.695.284 \text{ lei}}{18.000 \text{ ore}} = 137.483{,}07 \text{ lei/oră}$$

$$\text{D}: \text{THM} = \frac{5.502.317.580 \text{ lei}}{26.200 \text{ ore}} = 210.010{,}12 \text{ lei/oră}$$

$$\text{E}: \text{THM} = \frac{4.814.427.330 \text{ lei}}{22.800 \text{ ore}} = 211.159{,}10 \text{ lei/oră}$$

Evident că:

$$\overline{\text{THM}} = \frac{\text{Total cheltuieli}}{\text{Total producție (ore)}} = \frac{16.454.278.400 \text{ lei}}{96.040 \text{ ore}} = 171.327{,}35 \text{ lei/oră}$$

➢ Calculăm costul unitar cu materii prime şi materiale directe, cunoscând următoarele date:

- s-au fabricat două produse X şi Y în următoarele cantități şi cu următoarele trasee:

X = 20.000 buc. şi trece prin centrele A, B şi C

Y = 100.000 buc. şi trece prin centrele D şi E

- cheltuielile cu materii prime şi materiale directe se ridică la 10.524.412.000 lei, din care identificate pe produse:

X = 4.692.000.000 lei

Y = 5.832.412.000 lei

Vom avea:

$$ch_{m_X} = \frac{\text{Total cheltuieli materiale X}}{Q_X} = \frac{4.692.000.000 \text{ lei}}{20.000 \text{ buc}} = 234.600 \text{ lei/buc}$$

$$ch_{m_Y} = \frac{5.832.412.000\,\text{lei}}{100.000\,\text{buc}} = 58.324{,}12\,\text{lei/buc}$$

➢ Calculăm costul unitar al prelucrării (inclusiv cheltuielile indirecte şi generale repartizate), în funcție de traseul celor două produse prin centrele de producție, conform relației:

$$ch_{p_i} = \frac{\sum_{c=1}^{n}(T_c \times THM_c)}{Q_i} \text{ unde:}$$

T_c = producția programată a centrului (ore)

THM_c = tarif-oră-maşină la nivelul centrului

Q_i = producția realizată din produsul **i**

Vom avea:

➲ X trece prin centrele A, B şi C. Cheltuielile de prelucrare, indirecte şi generale pe cele trei centre sunt:

A: 16.640 ore × 135.268,30 lei/oră = 2.250.864.552 lei

$$ch_p = \frac{2.250.864.552\,\text{lei}}{20.000\,\text{buc}} = 112.543{,}23 \text{ lei/buc}$$

B: 12.200 ore × 115.735,55 lei/oră = 1.411.973.654 lei

$$ch_p = \frac{1.411.973.654\,\text{lei}}{20.000\,\text{buc}} = 70.598{,}68 \text{ lei/buc}$$

C: 18.000 ore × 137.483,07 lei/oră = 2.474.695.284 lei

$$ch_p = \frac{2.474.695.284\,\text{lei}}{20.000\,\text{buc}} = 123.734{,}76 \text{ lei/buc}$$

TOTAL cheltuieli pentru produsul X = 6.137.533.490 lei

Total ore funcționare pentru realizarea produsului X = 46.840 ore

Deci, $ch_{p_x} = \frac{6.137.533.490\,\text{lei}}{20.000\,\text{buc}} = 306.876{,}67$ lei/buc, cost care rezultă şi prin însumarea costurilor unitare de prelucrare pe cele trei centre A, B şi C, prin care trece produsul X.

ch_{p_x} = 112.543,23 + 70.598,68 + 123.734,76 = 306.876,67 lei/buc

➲ Y trece prin centrele D şi E. Cheltuielile de prelucrare, indirecte şi generale pe cele două centre sunt:

D: 26.200 ore × 210.012,12 lei/oră = 5.502.317.580 lei

$$ch_p = \frac{5.502.317.580\,\text{lei}}{100.000\,\text{buc}} = 55.023{,}18 \text{ lei/buc}$$

E: 22.800 ore × 211.159,10 lei/oră = 4.814.427.330 lei

$$ch_p = \frac{4.814.427.330\,\text{lei}}{100.000\,\text{buc}} = 48.144{,}27 \text{ lei/buc}$$

TOTAL cheltuieli pentru produsul Y = 10.316.744.910 lei

Total ore funcționare pentru realizarea produsului Y = 49.000 ore

Deci, $ch_{p_y} = \frac{10.316.744.910\,\text{lei}}{100.000\,\text{buc}} = 103.167,45$ lei/buc, cost care rezultă şi prin însumarea costurilor unitare de prelucrare pe cele două centre D şi E, prin care trece produsul Y.

ch_{p_y} = 55.023,18 + 48.144,27 = 103.167,45 lei/buc

- Determinăm costul unitar al fiecărui produs realizat conform relaţiei:

$$c_{u_i} = \frac{\sum_{c=1}^{n}(T_c \times THM_c) + ch_{m_i}}{Q_i} = ch_{p_i} + ch_{m_i}$$

Având costurile unitare materiale şi de prelucrare, le însumăm obţinând c_{u_x} şi c_{u_y}, astfel:

c_{u_x} = 306.876,67 lei/buc + 234.600 lei/buc = 541.476,67 lei/buc

c_{u_y} = 103.167,45 lei/buc + 58.324,12 lei/buc = 161.491,57 lei/buc

Deşi laborioasă, ca orice metodă de calculaţie de altfel, metoda THM este o metodă modernă de tip absorbant care se bazează pe determinarea costului unei ore de funcţionare a utilajului şi care permite identificarea unor aspecte nefavorabile în utilizarea timpului de producţie. Ea prezintă atât avantaje cât şi dezavantaje pentru întreprindere şi anume[1]:

Avantaje:

- centrele de producţie permit efectuarea calculelor pe centre de responsabilitate;
- vizează mai buna utilizare a capacităţilor de producţie prin corelaţia timp disponibil – producţie programată, folosirea raţională a forţei de muncă şi reducerea întreruperilor în producţie;
- presupune determinarea riguroasă a normelor de deservire a utilajelor;
- asigură repartizarea judicioasă a cheltuielilor indirecte şi generale, prin baze de repartizare adecvate;
- implică determinarea cheltuielilor de manoperă în funcţie de timpul de prelucrare, care constituie un criteriu obiectiv în determinarea costului unitar şi rentabilităţii produsului;
- atrage personalul în realizarea programului de producţie propus.

Dezavantaje:

- se poate folosi numai în întreprinderile ce au în dotare maşini-unelte, pentru a se efectua calculele într-un număr redus de centre;
- pune accent pe costurile de prelucrare, lăsând pe un loc secund cheltuielile materiale;
- există şi cheltuieli (de regulă generale) care trec în costul produsului prin intermediul THM, fără a avea legătură cu prelucrarea, respectiv cu funcţionarea utilajelor.

[1] Gh. Cârstea, O. Călin – Calculaţia costurilor, Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1980

4.1.2 Metoda standard-cost

Are la bază **standardele de cheltuieli**, pe care le consideră nu numai costuri antecalculate (înainte de realizarea producției), ci şi costuri normale aferente unor condiții normale de fabricație. Astfel, abaterile față de costurile standard sunt considerate abateri față de condițiile normale de producție.

Aplicarea metodei presupune parcurgerea următoarelor etape:

- elaborarea calculațiilor standard pe produs;
- calculul, urmărirea, analiza şi raportarea abaterilor față de costurile standard;
- controlul costurilor.

Exemplu: O întreprindere fabrică produsul A, care parcurge operațiile din cele două secții de producție existente.

Producția programată a se obține este de 2.880 buc în 5.760 ore, din care:

- S_I = 2.688 ore execuție
- S_{II} = 3072 ore execuție

Cheltuielile comune standard la nivelul celor două secții sunt:

- S_I = 40.000.000 lei
- S_{II} = 45.600.000 lei

Cheltuielile generale standard ale întreprinderii sunt 57.600.000 lei şi se repartizează pe cele două secții în funcție de numărul orelor de execuție, astfel:

- cheltuieli generale de repartizat = 57.600.000 lei
- $\sum$BR = 2.688 ore (S_I) + 3.072 ore (S_{II}) = 5.760 ore
- coeficientul de suplimentare $k_s = \frac{57.600.000}{5.760} = 10.000 \text{ lei/oră}$
- cotele de cheltuieli generale pe cele două secții vor fi:

S_I = 2.688 ore × 10.000 lei/oră = 26.880.000 lei
S_{II} = 3.072 ore × 10.000 lei/oră = 30.720.000 lei
57.600.000 lei

Pentru a elabora **fişa de cost standard curent** pe cele două secții, utilizăm datele privind standardele fizice de materiale şi manoperă, precum şi standardele pentru cheltuielile de regie (comune şi generale).

Astfel, avem:

SECȚIA I

1. **Materii prime şi materiale directe** (m_1)

- cantitate standard (consum pentru realizarea unei buc. de produs A) = 4,70 kg/buc
- preț standard pentru materia primă = 60.000 lei/kg

Rezultă cheltuielile cu materii prime prin ponderarea cantității standard cu prețul standard:

4,70 kg/buc × 60.000 lei /kg = 282.000 lei/buc

Acesta reprezintă de fapt costul standard pentru materii prime directe = 282.000 lei/buc

2. Manoperă directă (salarii directe) – se determină în funcţie de numărul operaţiilor efectuate în S_I pentru realizarea unei bucăţi de produs A, de timpul standard alocat fiecărei operaţii (minute) şi de tariful standard (salariul tarifar orar), respectiv se ponderează timpul standard cu tariful standard, rezultând cheltuielile cu manopera.

Denumire operaţie	**Timp standard (minute)**	**Tarif Standard (lei/oră)**	**Cheltuieli cu manopera (lei/buc)**
1	8’	60.000	$\frac{60.000}{60'} \times 8' = 8.000$
2	28’	116.000	54.133
3	16’	72.000	19.200
4	24’	112.000	44.800
5	16’	80.000	21.333
6	20’	120.000	40.000
TOTAL	112’	×	187.466

Acesta reprezintă costul standard pentru manoperă = 187.466 lei/buc (o bucată de produs A se realizează în 112’ la S_I cu cheltuieli de manoperă de 187.466 lei).

3. Cheltuieli comune şi generale (de regie)

Avem:

- cheltuieli comune S_I = 40.000.000 lei
- cheltuieli generale repartizate = 26.880.000 lei

TOTAL = 66.880.000 lei

- Cost standard pentru cheltuieli comune şi generale:

$$\frac{66.880.000\,\text{lei}}{2.688\,\text{ore}} = 24.881\,\text{lei/oră}$$

- Total timp afectat pentru realizarea unei bucăţi din produsul A în S_I (adunăm timpii pe cele 6 operaţii) = 112 minute
- Rezultă costul standard comun:

$$\frac{24.881\,\text{lei}}{60\,\text{min}} \times 112\,\text{min/buc} = 46.445\,\text{lei/buc}$$

Elaborăm **fişa de cost standard curent** pentru produsul A aferentă secţiei S_I:

PRODUSUL **A**
UM: buc

SECȚIA I

Cost curent standard

I. Materii prime şi materiale directe

	Denumire material	UM	Cantitate standard	Preț standard	Sumă
1.	Materia primă m_1	Kg	4,7	60.000	282.000
Cost standard pentru materii prime şi materiale directe					**282.000**

II. Manoperă directă

Denumire operație	Timp standard	Tarif standard	Sumă
Op.1	8’	60.000	8.000
Op.2	28’	116.000	54.133
Op.3	16’	72.000	19.200
Op.4	24’	112.000	44.800
Op.5	16’	80.000	21.333
Op.6	20’	120.000	40.000
Cost standard pentru manoperă	112’		**187.466**

III. Cost standard comun: 24.881 lei/oră	**46.445**
IV. COST STANDARD PE UNITATEA DE PRODUS (I + II + III)	**515.911**

SECȚIA II

1. **Materii prime şi materiale directe** (m_2)

- cantitate standard = 20 kg/buc
- preț standard = 10.000 lei/kg
- cost standard pentru materii prime directe:

20 kg/buc × 10.000 lei /kg = 200.000 lei/buc

2. **Manoperă directă** (salarii directe)

Denumire operație	Timp standard (minute)	Tarif standard (lei/oră)	Cheltuieli cu manopera (lei/buc)
7	24’	96.000	$\frac{96.000}{60'} \times 24' = 38.400$
8	16’	76.000	20.267
9	20’	80.000	26.667
10	20’	112.000	37.333
11	28’	68.000	31.733
12	20’	60.000	20.000
TOTAL	128’	×	174.400

Deci avem costul standard la manoperă = 174.400 lei/buc (o bucată de produs A se realizează în 128' la S_{II} cu cheltuieli de manoperă de 174.400 lei).

3. Cheltuieli comune şi generale (de regie)

- cheltuieli comune S_{II} = 45.600.000 lei
- cheltuieli generale repartizate = 30.720.000 lei

TOTAL = 76.320.000 lei

➢ Cost standard pentru cheltuieli comune şi generale:

$$\frac{76.320.000\,\text{lei}}{3.072\,\text{ore}} = 24.844\,\text{lei/oră}$$

➢ Timpul total afectat pentru realizarea unei bucăți din produsul A la S_{II} (adunăm timpii pe cele 6 operații) = 128 minute

➢ Rezultă costul standard comun:

$$\frac{24.844\,\text{lei}}{60\,\text{min}} \times 128\,\text{min/buc} = 53.000\,\text{lei/buc}$$

Elaborăm **fişa de cost standard curent** pentru produsul A aferentă secției S_{II}:

PRODUSUL **A** UM: buc	SECȚIA II

Cost curent standard

I. Materii prime şi materiale directe

	Denumire material	UM	Cantitate standard	Preț standard	Sumă
1.	Materia primă m_2	Kg	20	10.000	200.000
Cost standard de materii prime şi materiale directe					**200.000**

II. Manoperă directă

Denumire operație	Timp standard	Tarif standard	Sumă
Op.7	24'	96.000	38.400
Op.8	16'	76.000	20.267
Op.9	20'	80.000	26.667
Op.10	20'	112.000	37.333
Op.11	28'	68.000	31.733
Op.12	20'	60.000	20.000
Cost standard pentru manoperă	**128'**		**174.400**

III. Cost standard comun: 24.844 lei/oră	**53.000**

IV. COST STANDARD PE UNITATEA DE PRODUS (I + II + III)	**427.400**

Adunând costurile standard pe unitatea de produs din cele două fişe pe secții, obținem costul standard al produsului A:

$c_{s\,A}$ = 515.911 (S_I) + 427.400 (S_{II}) = 943.311 lei/buc

➢ Se determină abaterile față de costul standard:

- pentru materii prime şi materiale;
- pentru manoperă;
- pentru cheltuielile comune şi generale

a) Abaterile la materii prime şi materiale

Cunoaştem că s-au consumat 13.600 kg m_1 la cost de achiziție = 61.000 lei/kg şi 56.000 kg m_2 la cost de achiziție 12.000 lei/kg.

m_1

- cantitate standard = 2.880 buc × 4,7 kg/buc = 13.536 kg
- cantitate efectivă (consumată) = 13.600 kg
- preț standard = 60.000 lei/kg
- preț efectiv (cost achiziție) = 61.000 lei/kg

Putem calcula:

- abateri de cantități la preț standard:

$(q_{ef} – q_{st}) \times p_{st} = (13.600 – 13.536) \times 60.000 = +3.840.000$ lei

(depăşirea consumului față de cantitatea standard)

- abateri de preț la cantitate efectivă:

$(p_{ef} – p_{st}) \times q_{ef} = (61.000 – 60.000) \times 13.600 = + 13.600.000$ lei

(depăşirea prețului standard)

Pentru m_1 se constată aspecte nefavorabile atât privind depăşirea standardelor de consum, cât şi aprovizionarea unor materii prime scumpe, ce depăşesc prețul standard.

m_2

- cantitate standard = 2.880 buc × 20 kg/buc = 57.600 kg
- cantitate efectivă (consumată) = 56.000 kg
- preț standard = 10.000 lei/kg
- preț efectiv (cost achiziție) = 12.000 lei/kg

Calculăm cele două tipuri de abateri:

- abateri de cantități la preț standard:

(56.000 –57.600) × 10.000 = – 16.000.000 lei

(economie la consumul de materie primă)

- abateri de preț la cantitate efectivă:

(12.000 – 10.000) × 56.000 = + 112.000.000 lei

(depăşirea prețului standard)

Pentru m_2 se constată o economie la consum față de standardele cantitative, dar aprovizionarea unor materii prime scumpe, ce depăşesc prețul standard.

➢ Calculăm abaterile pe total şi vom avea:

$\Delta q_{(m_1+m_2)}$ = + 3.840.000 – 16.000.000 = – 12.160.000 lei (economie la consum)

$\Delta p_{(m_1+m_2)}$ = + 13.600.000 + 112.000.000 = + 125.600.000 lei (depăşire de preț)

Rezultă că economia la materia primă m_2 realizată în secția S_{II} a influențat mai puternic rezultatul final, în raport cu depăşirea consumului la m_1, conducând la determinarea unor abateri favorabile (–). Totuşi, la nivelul secției S_I se impun măsuri de reducere a consumurilor de materii prime şi materiale

Depăşirile de preţ presupun orientarea pe viitor în aprovizionarea unor materii prime la preţuri mai reduse, fără a afecta calitatea produsului finit (o mai bună testare a pieţei furnizorilor). Pe de altă parte se explică şi prin inflaţia în continuă creştere.

Centralizăm abaterile pentru materii prime şi materiale în următorul tabel:

Secţia	Denumire mat. primă	Cantitate standard	Cantitate efectivă	Preţ standard	Preţ efectiv	$\Delta q_{(p_{st})}$	$\Delta p_{(q_{ef})}$
S_I	m_1	13.536	13.600	60.000	61.000	+ 3.840.000	+ 13.600.000
S_{II}	m_2	57.600	56.000	10.000	12.000	– 16.000.000	+ 112.000.000
TOTAL	×	×	×	×	×	– 12.160.000	+ 125.600.000

b) Abaterile la manoperă

Cunoaştem timpii efectivi de prelucrare pe cele 2 secţii conform tabelului şi de asemenea, tariful orar realizat efectiv:

S_I			S_{II}		
Denumire operaţie	**t_{ef} - min -**	T_{ef} **- lei/oră -**	**Denumire operaţie**	**t_{ef} - min -**	$T_{ef(S_I)}$ **- lei/oră -**
Op. 1	23.040	60.000	Op. 7	69.120	96.000
Op. 2	80.640	116.000	Op. 8	46.080	76.000
Op. 3	46.080	76.000	Op. 9	57.600	84.000
Op. 4	69.120	112.000	Op. 10	57.200	116.000
Op. 5	46.080	84.000	Op. 11	86.240	64.000
Op. 6	57.600	112.000	Op. 12	57.600	60.000

S_I

Putem calcula:

- abateri de timp la tarif standard = $(t_{ef} - t_{st}) \times T_{st}$
- abateri de tarif la timp efectiv = $(T_{ef} - T_{st}) \times t_{ef}$

Având 6 operaţiuni, evident că, pentru a determina totalurile trebuie să calculăm următoarele produse de factori:

- timp standard × Tarif standard
- timp efectiv × Tarif standard
- timp efectiv × Tarif efectiv

Timpul standard pe operaţii se obţine înmulţind producţia programată cu minutele destinate fiecărei operaţii:

Op. 1: 2880 buc. × 8’ = 23040 min.
Op. 2: 2880 buc. × 28’ = 80640 min.
Op. 3: 2880 buc. × 16’ = 46080 min.
Op. 4: 2880 buc. × 24’ = 69120 min.
Op. 5: 2880 buc. × 16’ = 46080 min.
Op. 6: 2880 buc. × 20’ = 57600 min.

Denumire operație	t_{st} (min)	t_{ef} (min)	T_{st} (lei/oră)	T_{ef} (lei/oră)	$t_{st} \times T_{st}$	$t_{ef} \times T_{st}$	$t_{ef} \times T_{ef}$
Op. 1	23.040	23.040	60.000	60.000	23.040.000	23.040.000	23.040.000
Op. 2	80.640	80.640	116.000	116.000	155.904.000	155.904.000	155.904.000
Op. 3	46.080	46.080	72.000	76.000	55.296.000	55.296.000	58.368.000
Op. 4	69.120	69.120	112.000	112.000	129.024.000	129.024.000	129.024.000
Op. 5	46.080	46.080	80.000	84.000	61.440.000	61.440.000	64.512.000
Op. 6	57.600	57.600	120.000	112.000	115.200.000	115.200.000	107.520.000
TOTAL	322.560	322.560	×	×	539.904.000	539.904.000	538.368.000

La o primă comparație a lui t_{st} cu t_{ef} se constată că s-au respectat întocmai timpii de execuție standard, conform tehnologiei pe fiecare operație (aspect pozitiv).

- Calculăm abaterea de timp la tarif standard:

$t_{ef} \times T_{st} - t_{st} \times T_{st} = 539.904.000 - 539.904.000 = Ø \Rightarrow$ Abatere nulă (s-au respectat timpii de prelucrare pe operațiuni).

- Calculăm abaterea de tarif la timp efectiv:

$T_{ef} \times t_{ef} - T_{st} \times t_{ef} = 538.368.000 - 539.904.000 = -1.536.000 \Rightarrow$ pe medie, tariful orar pe operațiuni s-a redus.

S_{II}

Timpul standard pe operații se obține înmulțind producția programată cu minutele destinate fiecărei operații, conform standardului::

Op. 7: 2880 buc. × 24' = 69.120 min.
Op. 8: 2880 buc. × 16' = 46.080 min.
Op. 9: 2880 buc. × 20' = 57.600 min.
Op. 10: 2880 buc. × 20' = 57.600 min.
Op. 11: 2880 buc. × 28' = 80.640 min.
Op. 12: 2880 buc. × 20' = 57.600 min.

Denumire operație	t_{st} (min)	t_{ef} (min)	T_{st} (lei/oră)	T_{ef} (lei/oră)	$t_{st} \times T_{st}$	$t_{ef} \times T_{st}$	$t_{ef} \times T_{ef}$
Op. 7	69.120	69.120	96.000	96.000	110.592.000	110.592.000	110.592.000
Op. 8	46.080	46.080	76.000	76.000	58.368.000	58.368.000	58.368.000
Op. 9	57.600	57.600	80.000	84.000	76.800.000	76.800.000	80.640.000
Op. 10	57.600	57.200	112.000	116.000	107.520.000	106.773.333	110.586.667
Op. 11	80.640	86.240	68.000	64.000	91.392.000	97.738.667	91.989.333
Op. 12	57.600	57.600	60.000	60.000	57.600.000	57.600.000	57.600.000
TOTAL	368.640	373.840	×	×	502.272.000	507.872.000	509.776.000

- Calculăm abaterea de timp la tarif standard:

$t_{ef} \times T_{st} - t_{st} \times T_{st} = 507.872.000 - 502.272.000 = + 5.600.000$ lei $\Rightarrow$

$\Rightarrow$ pe medie s-au depășit timpii de prelucrare pe operațiuni.

- Calculăm abaterea de tarif la timp efectiv:

$T_{ef} \times t_{ef} - T_{st} \times t_{ef} = 509.776.000 - 507.872.000 = +1.904.000$ lei $\Rightarrow$

$\Rightarrow$ s-au depăşit tarifele de prelucrare în raport cu standardele pe operaţii.

- Calculăm abaterile pe total şi vom avea:

$\Delta t_{(S_I+S_{II})}$ = Ø +5.600.000 = + 5.600.000 lei (depăşire la timpii de prelucrare)

$\Delta T_{(S_I+S_{II})}$ = – 1.536.000 + 1.904.000 = + 368.000 lei (depăşire de tarif).

Rezultă că depăşirea la timpii de prelucrare se datorează în întregime operaţiilor din secţia S_{II}, deoarece în secţia S_I s-au respectat timpii la fiecare operaţiune (abatere de timp nulă). În acest sens, se impune o analiză detaliată a operaţiunilor din secţia S_{II}, respectiv a operaţiunii 11, unde, aşa cum rezultă din tabel, depăşirea timpului de prelucrare este evidentă. Cauzele pot fi:

- slaba calificare a personalului de deservire pentru operaţia respectivă
- folosirea unor utilaje uzate fizic sau chiar moral;
- nerespectarea programului de reparaţii curente şi capitale;
- nerespectarea programului de lucru de către muncitorii direct productivi, slaba cointeresare a personalului etc.

Odată identificate cauzele, trebuie adoptate măsurile corective adecvate.

Depăşirea la tariful pe operaţiuni datorată secţiei S II, reflectă o situaţie nefavorabilă. Cauzele pot fi:

- utilizarea unor muncitori cu calificare superioară lucrărilor impuse de operaţiile tehnologice;
- rămânerea în urmă a tarifelor standard în raport cu indexările salariale etc.
- În acest sens se impune utilizarea muncitorilor cu calificare adecvată şi reactualizarea tarifelor standard.

c) Abaterile de regie

Cunoaştem cheltuielile comune şi generale standard:

- cheltuieli comune: S_I = 40.000.000 lei
  S_{II} = 45.600.000 lei
- cheltuieli generale = 57.600.000 lei

TOTAL cheltuieli regie = 143.200.000 lei (buget standard/iniţial)

Abaterile de regie sunt exprimate sub următoarele forme:

- abatere de timp (de capacitate) = ΔH;
- abatere de randament a capacităţii = ΔR;
- abatere de la bugetul de costuri = ΔB

Primele două sunt abateri de la bugetul recalculat, iar ultima, de la bugetul propriu-zis. Bugetul recalculat se determină din necesitatea de a corela cheltuielile de regie cu volumul activităţii desfăşurate, care de regulă se abate de cel standard.

Abaterea totală de costuri de regie standard se va calcula după formula:

$\Delta K = \Delta H + \Delta R + \Delta B$

a) calculăm **abaterea de timp (capacitate) ΔH**, în funcţie de următoarele elemente: ***bugetul standard*** şi ***bugetul recalculat în funcţie de numărul de ore efective***:

- bugetul standard (cheltuielile de regie standard) = 143.200.000 lei

- numărul de ore efective de producție:

$$\frac{322.560\,\text{min}(S_I) + 373.840\,\text{min}(S_{II})}{60\,\text{min}} = \frac{696.400}{60} = 11.606{,}67 \text{ ore efective}$$

- costul standard comun orar $= \frac{143.200.000\text{lei}}{5.760\text{ore}} = 24.861{,}11$ lei/oră

Vom avea:

$$\Delta H = \underbrace{143.200.000 \text{ lei}}_{\text{buget standard}} - \underbrace{11.606{,}67 \text{ ore efective} \times 24.861{,}11 \text{ lei/oră}}_{\text{buget (capacitate) recalculată după ore efective}} =$$

= 143.200.000 – 288.554.700 = – 145.354.700 lei (capacitatea de timp productiv a fost depăşită, bugetul standard fiind insuficient pentru realizarea producției).

b) Calculăm **abaterea de randament a capacității (ΔR)** în funcție de următoarele elemente: ***bugetul recalculat în funcție de numărul de ore efective*** şi ***bugetul recalculat în funcție de numărul de ore standard***:

- bugetul recalculat după numărul de ore efective:

ore efective × cost standard comun = 11.606,67 × 24.861,11 lei/oră = 288.554.700 lei

- ore standard de producție:

$$\frac{322.560\,\text{min}(S_I) + 368.640\,\text{min}(S_{II})}{60\,\text{min}} = \frac{691.200}{60} = 11.520 \text{ ore standard}$$

- costul standard comun orar = 24.861,11 lei/oră

Vom avea:

$$\Delta R = \underbrace{288.554.700 \text{ lei}}_{\text{buget recalculat după ore efective}} - \underbrace{11.520 \text{ ore standard} \times 24.861{,}11 \text{ lei/oră}}_{\text{buget recalculat după ore standard}} =$$

= 288.554.700 – 286.400.000 = + 2.154.700 lei (randamentul capacității de producție a depăşit standardul, reflectând un aspect favorabil, practic o productivitate a muncii corespunzătoare în secțiile de producție şi pe operații)

c) Calculăm **abaterea de la bugetul de costuri (ΔB)** în funcție de următoarele elemente:

- cheltuielile de regie standard = 143.200.000 lei
- cheltuielile de regie efective = 145.000.000, din care:
  - comune = 86.600.000 lei
  - generale = 58.400.000 lei

ΔB = 145.000.000 lei – 143.200.000 lei = + 1.800.000 lei (cheltuielile de regie au depăşit cheltuielile standard, reflectând un aspect negativ)

Vor trebui luate măsuri de reducere a cheltuielilor comune şi generale (neproductive) precum: energie şi apă, telefon, chirii, salarii muncitori auxiliari şi TESA etc.

d) Calculăm **abaterea totală de costuri de regie standard** ca sumă a celor trei abateri:

ΔK = – 145.354.700 + 2.154.700 + 1.800.000 = – 141.400.000 lei (pe total avem abatere negativă, datorită depăşirii timpului disponibil)

Centralizăm abaterile de la costurile de regie standard în următorul tabel, cu elementele de calcul necesare:

Explicații	Buget inițial	Buget recalculat	Costuri efective
1. Buget ore	5.760 ore		–
2. Ore standard (producție)	11.520 ore ◄►	286.400.000 lei	–
		ΔR = +2.154.700 lei	
3. Ore efective (producție)	–	288.554.700 lei ◄►	11.606,67 ore
4. Cost standard orar	24.861,11 lei/oră		
5. Costuri standard comune ($S_I + S_{II}$)	85.600.000 lei		86.600.000 lei
6. Costuri standard generale (5.760 ore × 10.000 lei/oră)	57.600.000 lei		58.400.000 lei
7. TOTAL costuri regie	143.200.000 lei		145.000.000 lei

ΔH = –145.354.700 lei

ΔB = +1.800.000 lei

Metoda standard-cost este o metodă modernă de tip absorbant ce are la bază elaborarea standardelor de materiale, manoperă şi regie şi compararea lor cu costurile efective în vederea determinării abaterilor. Avantajele metodei standard-cost sunt următoarele[2]:

- permite urmărirea permanentă şi completă a abaterilor, până în momentul trecerii lor asupra rezultatelor financiare;
- presupune raportarea către conducerea întreprinderii a costurilor care depăşesc standardele calculate;
- permite adoptarea măsurilor corective potrivite pentru reducerea costurilor în limite raționale;
- asigură responsabilitatea fiecărui sector de activitate (aprovizionare, producție, desfacere, proiectare, personal-salarizare) în calculul şi analiza abaterilor.

4.1.3 Metoda G.P. (Georges Perrin)

Are la bază determinarea unei unități de măsură convenționale numită G.P. şi se aplică în întreprinderi cu producție eterogenă.

GP-ul exprimă costul necesar fabricării unei unități din produsul cel mai reprezentativ al întreprinderii, considerat **produs de bază**.

Cu ajutorul GP-ului se calculează indicii de echivalență, se transformă producția în unități convenționale devenind omogenă, se calculează costul pe unitate convențională şi în final, costul pe unitate fizică de produs.

Practic avem două categorii de lucrări:

1. Stabilirea GP-urilor şi indicilor de echivalență;

[2] Gh. Cârstea, O. Călin – Calculația costurilor, Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1980

2. Stabilirea costului pe unitate convenţională şi pe produs.

- Punctul de pornire în aplicarea metodei îl constituie stabilirea operaţiilor procesului de fabricaţie, pentru fiecare produs în parte, conform tehnologiei.
- Se determină cheltuielile cu manopera indirecte şi generale imputabile pe operaţii şi pe produse, care se repartizează în funcţie de criterii (BR) adecvate, astfel:
  - manopera şi cotele aferente în funcţie de numărul orelor de funcţionare;
  - combustibilul şi energia în funcţie de puterea instalată;
  - iluminatul în funcţie de suprafaţa productivă etc.
- Se determină **indicii orari**, raportând cheltuielile pe fiecare operaţie la producţiile orare ale fiecărui produs (număr de produse executate într-o oră).
- Se alege produsul de bază printr-o analiză riguroasă după criterii precum:
  - ponderea în total producţie;
  - ponderea în consumul de materii prime şi manoperă;
  - parcurgerea tuturor operaţiilor conform procesului tehnologic;
  - ponderea în cifra de afaceri;
  - rentabilitatea cea mai ridicată;
  - reprezentativ pentru întreprindere etc.
- Se calculează **indicele de bază** conform relaţiei:

$I_b = \sum_{i=1}^{n} \left(\frac{I_0}{q_0} \right)_i$, unde

$i = \overline{1,n}$ = numărul operaţiilor;

I_0 = indicele orar;

q_0 = producţia orară programată.

- Se calculează indicii de echivalenţă orari pentru fiecare operaţie, conform relaţiei:

$I_{e_i} = \frac{I_{0_i}}{I_b}$ (raportul între indicele orar pe operaţie şi indicele de bază).

- Se calculează GP-urile pe operaţii, conform relaţiei:

$GP_i = \frac{I_{e_i}}{q_{0_i}}$, unde I_{e_i} = indicele de echivalenţă orar pe operaţia i;

q_{0_i} = producţia orară programată pentru operaţia i.

Prin însumarea GP-urilor pe operaţii rezultă GP-ul total pe fiecare produs:

$GP_t = \sum_{i=1}^{n} GP_i$.

Evident că pentru produsul de bază ales, GP-ul total va avea valoarea 1,00.

➢ Se determină producția omogenă (echivalentă), ponderând GP-ul total pe fiecare produs cu cantitatea fizică fabricată din produsul respectiv, conform relației:

$$Q_e = \sum_{j=1}^{m} GP_{t_j} \times q_j \text{ unde:}$$

$j = \overline{1,m}$ - numărul produselor fabricate;

GP_{t_j} = Gp-ul total al produsului j;

q_j = producția fizică fabricată din produsul j.

➢ Se determină costul pe unitate convențională raportând total cheltuieli de prelucrare la producția omogenă conform relației:

$c_{u_c} = \frac{Ch_t}{Q_e}$, care reprezintă de fapt costul pe unitatea de G.P.

➢ Se determină costul de prelucrare pe unitate fizică de produs conform relației:

$$c_{u_{pj}} = \frac{q_{ej} \times c_{u_c}}{q_j}, \text{ unde:}$$

q_{ej} = cantitatea echivalentă din produsul j;

q_j = cantitatea fizică din produsul j.

➢ Se determină costul pe unitate fizică de produs conform relației:

$c_{u_j} = c_{u_{pj}} + c_{u_{mj}}$, unde:

$c_{u_{mj}}$ = costul unitar cu materii prime şi materiale pentru produsul j $\left(\frac{\text{Total cheltuieli materiale}}{q_j}\right)$.

Exemplu: O întreprindere fabrică 3 produse A, B şi C necesitând 5 operații tehnologice.

Producția orară programată pentru fiecare produs este prezentată în tabelul următor, în funcție de traseul produsului:

Operația	**Producția orară programată (buc./oră) – q_o -**		
	A	**B**	**C**
1	32	20	40
2	-	16	32
3	48	8	40
4	40	-	40
5	-	-	56

Cheltuielile imputabile celor 3 produse într-o perioadă de gestiune sunt de 135.130.000 lei, defalcate astfel:

- manoperă directă, auxiliară şi indirectă = 90.000.000 lei;

- cote aferente manoperei = 27.000.000 lei;
- combustibil şi energie = 17.200.000 lei;
- încălzire termică şi iluminat = 930.000 lei.

Cheltuielile orare prognozate pe operații sunt următoarele:

- lei / oră –

Elemente de cheltuieli	Op. 1	Op. 2	Op. 3	Op. 4	Op. 5
1. Salarii directe şi indirecte	3.200	4.000	4.800	2.400	3.200
2. Cote salarii	960	1.200	1.440	720	960
3. Combustibil şi energie	600	500	640	800	560
4. Încălzire şi iluminat	120	100	240	440	240
TOTAL cheltuieli orare	4880	5.800	7.120	4.360	4.960

Aceste cheltuieli reprezintă indicii orari (constantele orare) ale fiecărei operațiuni tehnologice, notați cu Io.

➢ Din cele 3 produse fabricate, se alege ca produs de bază produsul C care trece prin toate cele 5 operații ale procesului tehnologic.

Pentru produsul de bază C calculăm indicele de bază I_b însumând pe cele 5 operații, rapoartele între indicii orari şi producția programată (orară).

Vom avea:

Operația	Io* (cheltuieli orare)	q_o (c)	Cheltuieli orare pe unitate de produs C (lei/buc)
1	4.880	40	4880/40 = 122
2	5.800	32	181,25
3	7.120	40	178
4	4.360	40	109
5	4.960	56	88,57
Ib			TOTAL = 678,82 (Ib)

* În tabel am înscris totalurile pe fiecare coloană din tabelul precedent.

Calculăm GP-urile pe operații, raportând cheltuielile orare programate (indicii orari Io) la indicele de bază (Ib).

Operația	Cheltuieli orare (Io)	Ib	GP / operații
1	4.880	678,82	4880/678,82 = 7,188945
2	5.800	678,82	8,544238
3	7.120	678,82	10,488789
4	4.360	678,82	6,422910
5	4.960	678,82	7,306797

Calculăm indicii de echivalență parțiali şi totali pentru fiecare produs, raportând GP-urile pe operații la producția orară programată.

Fişa de calcul a indicilor de echivalenţă

Produsul/operaţia		GP-uri pe operaţii	q_o	Indici de echivalenţă parţiali
A	1	7,188945	32	7,188945/32 = 0,2246
	3	10,488789	48	0,2185
	4	6,422910	40	0,1606
Indice de echivalenţă total pentru A				**0,6037**
B	1	7,188945	20	0,3594
	2	8,544238	16	0,5340
	3	10,488789	8	1,3111
Indice de echivalenţă total pentru B				**2,2045**
C	1	7,188945	40	0,1797
	2	8,544238	32	0,2670
	3	10,488789	40	0,2622
	4	6,422910	40	0,1606
	5	7,306797	56	0,1305
Indice de echivalenţă total pentru C				1,00

↓

produs de bază

➢ Presupunem că în timpul perioadei de gestiune se fabrică următoarele cantităţi:

A = 80.000 buc; B = 40.000 kg; C = 120.000 ml.

Determinăm producţia omogenă (convenţională) ponderând cantităţile efective cu indicele de echivalenţă total al fiecărui produs.

Produs	$q_{ef.}$	Indice echivalenţă total	q_e
A	80.000	0,6037	80.000 × 0,6037 =48.296
B	40.000	2,2045	88.180
C	120.000	1,00	120.000
TOTAL	×	×	Q_e = 256.476

Determinăm costul unei unităţi convenţionale raportând cheltuielile de prelucrare la Q_e:

$$c_{u_c} = \frac{135.130.000 \text{ lei}}{256.476 \text{ u.c.}} = 526{,}87 \text{ lei/u.c.}$$

Calculăm costul de prelucrare pe unitatea de produs: $c_{up} = \frac{q_e \times c_{uc}}{q_{ef}}$

Vom avea:

Produs	q_e	c_{uc}	Total cheltuieli prelucrare	q_{ef}	c_{up}
A	48.296	526,87	48.296 × 526,87 = 25.446.200	80.000	318,08
B	88.180	526,87	46.459.400	40.000	1161,49
C	120.000	526,87	63.224.400	120.000	526,87*
TOTAL	256.476	-	135.130.000	×	×

* Evident că pentru produsul de bază C, costul efectiv de prelucrare este identic cu costul unităţii convenţionale.

Presupunem că în timpul perioadei de gestiune, cheltuielile cu materii prime şi materiale se ridică la 300.000.000 lei, din care identificate direct pe produs:

A = 45.000.000 lei

B = 87.000.000 lei

C = 168.000.000 lei (produs de bază).

Calculăm costurile unitare cu materii prime prin procedeul diviziunii simple:

$$c_{m_A} = \frac{45.000.000\,\text{lei}}{80.000\,\text{buc}} = 562{,}5\,\text{lei/buc}$$

$$c_{m_B} = \frac{87.000.000\,\text{lei}}{40.000\,\text{kg}} = 2175\,\text{lei/kg}$$

$$c_{m_C} = \frac{168.000.000\,\text{lei}}{120.000\,\text{ml}} = 51400\,\text{lei/ml}.$$

Determinăm costul unitar pe produs însumând costul unitar de prelucrare cu costul unitar material:

$Cu_A = 318 + 562 = 880$ lei/buc

$Cu_B = 1162 + 2175 = 3337$ lei/kg

$Cu_C = 527 + 1400 = 1927$ lei/ml.

Metoda GP este o metodă modernă de tip absorbant, care are la bază calculul unor indici de echivalență în scopul omogenizării producției.

Ea se bazează pe calculul costurilor de prelucrare, pornind de la producțiile şi cheltuielile programate a se realiza într-o oră.

Avantajele metodei GP sunt următoarele[3]:

- permite calculul cu exactitate a costului unitar prin repartizarea cheltuielilor de prelucrare pe baza unor criterii adecvate;
- permite colaborarea eficientă între compartimentele tehnice şi financiar-contabile, cu ocazia stabilirii operațiilor tehnologice, a produsului de bază, a criteriilor de repartizare a cheltuielilor de prelucrare etc.;
- GP-urile ce stau la baza echivalării producției se pot utiliza pe mai mulți ani, simplificându-se calculele şi timpul de analiză;
- răspunde nevoilor unui sistem de gestiune modernă a întreprinderii, deoarece permite controlul realizărilor în raport cu prevederile şi prezintă informațiile în mod omogen.

Dezavantajele metodei sunt[4]:

- este greu de aplicat în întreprinderile cu variații mari ale producției neterminate de la o lună la alta, întrucât este dificil calculul GP-urilor pentru producția neterminată (GP-urile au o valoare constantă în timp);
- calculul GP-urilor, deşi utilizate pe perioade îndelungate, necesită un volum mare de muncă, mai ales dacă produsele şi reperele trec prin multe operații de prelucrare.

[3] Gh. Cârstea, O. Călin – Calculația costurilor, Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1980

[4] Idem, Op. cit.

4.1.4 Metoda PERT – COST

Are la bază minimizarea cheltuielilor de producție în raport cu termenele de execuție impuse, prin folosirea rațională a mijloacelor materiale şi băneşti, în vederea optimizării rezultatelor finale.

Metoda are deci drept scop optimizarea duratei de execuție a produselor şi optimizarea cheltuielilor pe care aceasta le implică, utilizând **teoria grafurilor** şi **drumul critic**.

Presupune efectuarea a trei categorii de operațiuni:

- descompunerea procesului tehnologic pe operațiuni pentru fiecare produs;
- stabilirea restricțiilor privind succesiunea operațiunilor impuse de tehnologia de fabricație;
- evaluarea duratei şi costurilor aferente fiecărei operațiuni. Pentru fiecare operațiune stabilim o durată minimă, o durată probabilă şi o durată maximă de execuție, iar în funcție de aceste elemente, calculăm o durată medie ($\bar{d}$) conform relației:

$$\bar{d} = \frac{d_{min} + 4d_{prob} + d_{max}}{6}$$

În funcție de durata medie, determinăm, pornind de la un timp minim de începere a activităților, timpul minim şi maxim de terminare.

Prin diferența dintre timpul maxim de terminare şi timpul minim de terminare, stabilim pentru fiecare activitate, rezerva de timp (în zile).

Constatăm că pentru unele activități avem rezerve de timp suficiente, pentru altele avem rezerve reduse, dar că există şi activități cu rezervă de timp nulă, care vor implica probleme de execuție (termenele trebuie riguros respectate, neavând marjă de timp).

După parcurgerea acestor etape se construieşte graful rețea PERT, prin care se obține planul de înlănțuire a operațiunilor necesare obținerii produsului finit.

Pe graful PERT se înscriu atât termenele de execuție a lucrărilor, cât şi costul fiecărei activități, pentru a permite exercitarea controlului costurilor. Drumul cel mai lung reprezintă **drumul critic**.

Însumând costurile activităților de pe drumul critic se obține **costul drumului critic**, respectiv cheltuielile implicate de cea mai lungă perioadă de execuție a lucrărilor.

Drumul critic, având cea mai mare lungime din graf, reprezintă termenul maxim de realizare a obiectivului propus. Prin urmare, activitățile care se află pe drumul critic sunt considerate activități critice,deoarece rezerva lor de timp este zero.

Datorită acestui fapt, atenția echipei de conducere se va îndrepta cu precădere asupra acestor activități,pe care le va controla permanent.

În concluzie, metoda PERT-cost permite stabilirea pentru fiecare produs sau lucrare, a unui program de termene şi cheltuieli (bugete), în strânsă corelaţie cu resursele de care dispune întreprinderea.

Pe parcursul desfăşurării procesului de producţie, se compară timpii şi costurile reale cu cele previzionate şi se stabilesc abaterile, evidenţiind sectoarele critice, dar şi pe cele cu resurse excedentare.

Etapele de lucru sunt deci:

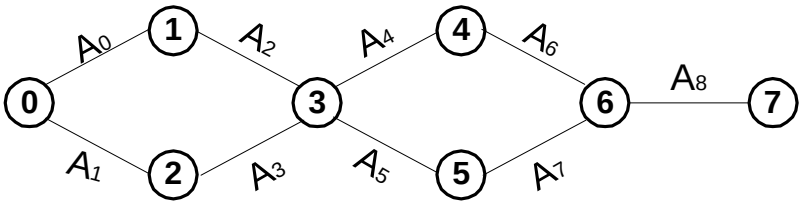
- elaborarea previziunilor de termene de execuţie şi costuri;
- stabilirea planurilor calendaristice;
- elaborarea bugetului de cheltuieli;
- controlul executării lucrării.

Exemplu: Într-o întreprindere industrială se realizează produsul A, care conform procesului tehnologic presupune executarea a nouă activităţi.

Din studiile efectuate, rezultă următoarea succesiune a activităţilor:

Denumire activitate	Activitate precedentă	Activitate următoare
A_0	-	A_2
A_1	-	A_3
A_2	A_0	A_4; A_5
A_3	A_1	A_4; A_5
A_4	A_2; A_3	A_6
A_5	A_2; A_3	A_7
A_6	A_4	A_8
A_7	A_5	A_8
A_8	A_6; A_7	-

a) În funcţie de lista activităţilor care urmăreşte fidel procesul tehnologic, întocmim graful PERT astfel:



b) În funcţie de succesiunea activităţilor se stabilesc cele 3 durate de execuţie pentru fiecare activitate: durata minimă (d_{min}); durata probabilă (d_{prob}) şi durata maximă (d_{max}), care vor permite calculul duratei medii a fiecărei activităţi ($\bar{d}$).

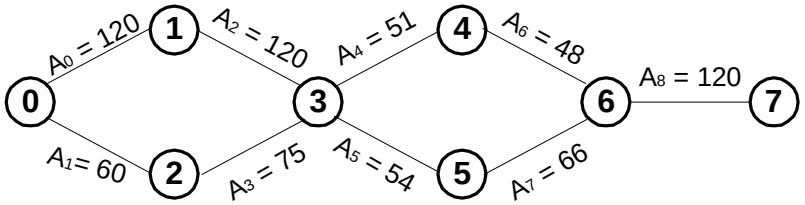
Denumire activitate	Interval*	Durata activităților (zile)			
		d_{min}	d_{prob}	d_{max}	$\bar{d} = \frac{d_{min} + 4d_{prob} + d_{max}}{6}$
A_0	0-1	90	120	150	120
A_1	0-2	45	60	75	60
A_2	1-3	60	105	240	120
A_3	2-3	45	60	165	75
A_4	3-4	36	45	90	51
A_5	3-5	30	42	126	54
A_6	4-6	30	45	78	48
A_7	5-6	45	60	111	66
A_8	6-7	75	120	165	120

* În coloana respectivă cifrele reprezintă nodurile din graful PERT de mai sus, între care se desfăşoară activitatea.

Observație: Cei 3 timpi (min, prob, max) sunt timpi estimați.

c) Înscriem durata medie calculată ($\bar{d}$) pe graful PERT, încercând ca prin reprezentarea grafică, să diferențiem lungimea laturilor în funcție de mărimea lui ($\bar{d}$).

Vom avea astfel o reprezentare clară a timpilor de execuție pe total obiectiv:



De asemenea, calculăm următorii timpi pe fiecare activitate:

- timpul minim de începere $\left(t_m^{\hat{i}}\right)$;
- timpul minim de terminare $\left(t_m^t = t_m^{\hat{i}} + \bar{d}\right)$;
- timpul maxim de începere $\left(t_M^t - \bar{d}\right)$;
- timpul maxim de terminare $\left(t_M^t\right)$;
- rezerva de timp: $R_t = t_M^t - t_m^t$.

Calculul timpilor este următorul:

Timpii minimi de începere se determină pentru fiecare activitate, adunând duratele medii ale activităților precedente.

Acolo unde avem în amonte mai multe trasee prin care putem ajunge la aceeaşi activitate, alegem varianta cu număr mai mare de zile rezultate prin însumare (maximul).

Astfel pentru:

A_0 (fără activități precedente) $\Rightarrow t_m^{\hat{i}} = \varnothing$

A_1 (fără activități precedente) $\Rightarrow t_m^{\hat{i}} = \varnothing$

A_2 (traseul 0 -1 precedent) $\Rightarrow t_m^{\hat{i}} = 120$ zile

A_3 (traseul 0 -2 precedent) $\Rightarrow t_m^{\hat{i}} = 60$ zile

A_4 (trasee precedente) $\begin{cases} (0-1)+(1-3) = 120+120 = 240 \text{ zile} \\ (0-2)+(2-3) = 60+75 = 135 \text{ zile} \end{cases} \Rightarrow$ alegem max. $\Rightarrow t_m^{\hat{i}} = 240$ zile

A_5 (trasee precedente) $\begin{cases} (0-1)+(1-3) = 120+120 = 240 \text{ zile} \\ (0-2)+(2-3) = 60+75 = 135 \text{ zile} \end{cases} \Rightarrow$ alegem max. $\Rightarrow t_m^{\hat{i}} = 240$ zile

A_6 (trasee precedente)

$\begin{cases} (0-1)+(1-3)+(3-4) = 120+120+51 = 291 \text{ zile} \\ (0-2)+(2-3)+(3-4) = 60+75+51 = 186 \text{ zile} \end{cases} \Rightarrow$ alegem max. $\Rightarrow t_m^{\hat{i}} = 291$ zile

A_7 (trasee precedente)

$\begin{cases} (0-1)+(1-3)+(3-5) = 120+120+54 = 294 \text{ zile} \\ (0-2)+(2-3)+(3-5) = 60+75+54 = 189 \text{ zile} \end{cases} \Rightarrow$ alegem max. $\Rightarrow t_m^{\hat{i}} = 294$ zile

A_8 (trasee precedente)

$\begin{cases} (0-1)+(1-3)+(3-4)+(4-6) = 120+120+51+48 = 339 \text{ zile} \\ (0-2)+(2-3)+(3-5)+(5-6) = 60+75+54+66 = 255 \text{ zile} \\ (0-1)+(1-3)+(3-5)+(5-6) = 120+120+54+66 = 360 \text{ zile} \\ (0-2)+(2-3)+(3-4)+(4-6) = 60+75+51+48 = 234 \text{ zile} \end{cases} \Rightarrow$ alegem max. $\Rightarrow t_m^{\hat{i}} = 360$ zile

Timpii minimi de terminare $\left(t_m^t\right)$ se determină pentru fiecare activitate adunând timpii minimi de începere ($t_m^{\hat{i}}$) cu duratele medii de execuție ($\bar{d}$).

Astfel pentru:

$A_0 \Rightarrow t_m^t = \varnothing + 120 = 120$ zile

$A_1 \Rightarrow t_m^t = \varnothing + 60 = 60$ zile

$A_2 \Rightarrow t_m^t = 120 + 120 = 240$ zile

$A_3 \Rightarrow t_m^t = 60 + 75 = 135$ zile

$A_4 \Rightarrow t_m^t = 240 + 51 = 291$ zile

$A_5 \Rightarrow t_m^t = 240 + 54 = 294$ zile

$A_6 \Rightarrow t_m^t = 291 + 48 = 339$ zile

$A_7 \Rightarrow t_m^t = 294 + 66 = 360$ zile

$A_8 \Rightarrow t_m^t = 360 + 120 = 480$ zile

Timpii maximi de terminare (t_M^t) se determină în corelație cu **timpii maximi de începere** ($t_M^{\hat{i}}$), ținând cont de următoarele elemente:

1) Lungimea cea mai mare din graful PERT reprezintă termenul maxim de realizare a lucrării, respectiv timpul maxim de terminare al ultimei activități A_8.

În exemplul nostru, acest termen este:

$120 + 120 + 54 + 66 + 120 = 480$ zile $\Rightarrow t_M^t$ pentru $A_8 = 480$

2) Pentru fiecare activitate, timpul maxim de începere = timpul maxim de terminare al activității precedente.

De asemenea, pentru fiecare activitate, timpul maxim de terminare = timpul maxim de începere a activității următoare. Acolo unde avem nod (mai multe activități precedente) se alege minimul.

Dacă din timpul maxim de terminare scădem $\bar{d}$, obținem timpul maxim de începere pentru $A_8 \Rightarrow t_M^{\hat{i}} = t_M^t - \bar{d} = 480 - 120 = 360$.

Dar acest timp, reprezintă timpul maxim de terminare pentru activitățile precedente A_7 şi $A_6 \Rightarrow$ t_M^t pentru $A_7 = 360$

t_M^t pentru $A_6 = 360$.

Pentru A_7, timpul maxim de începere = $t_M^t - \bar{d} = 360 - 66 = 294 \Rightarrow t_M^{\hat{i}}$ pentru $A_7 = 294$.

Pentru A_6, timpul maxim de începere = $t_M^t - \bar{d} = 360 - 48 = 312$.

Pentru activitatea A_5, timpul maxim de terminare = $t_M^{\hat{i}}$ pentru $A_7 = 294 \Rightarrow t_M^t = 294$.

Timpul maxim de începere pentru $A_5 = t_M^t - \bar{d} = 294 - 54 = 240 \Rightarrow t_M^t$ pentru $A_5 = 240$.

Pentru activitatea A_4, timpul maxim de terminare = $t_M^{\hat{i}}$ pentru $A_6 = 312 \Rightarrow t_M^t$ pentru $A_4 = 312$.

Timpul maxim de începere pentru $A_4 = t_M^t - \bar{d} = 312 - 51 = 261 \Rightarrow t_M^{\hat{i}}$ pentru $A_4 = 261$.

Pentru activitatea A_3, timpul maxim de terminare este minimul dintre

$$\begin{cases} t_M^{\hat{i}} \text{ pentru } A_5 = 240 \\ t_M^{\hat{i}} \text{ pentru } A_4 = 261 \end{cases} \Rightarrow t_M^t \text{ pentru } A_3 = 240$$

Timpul maxim de începere pentru $A_3 = t_M^t - \bar{d} = 240 - 75 = 165 \Rightarrow t_M^{\hat{i}} = 165$.

Pentru activitatea A_2, timpul maxim de terminare este minimul dintre

$$\begin{cases} t_M^{\hat{i}} \text{ pentru } A_5 = 240 \\ t_M^{\hat{i}} \text{ pentru } A_4 = 261 \end{cases} \Rightarrow t_M^t \text{ pentru } A_2 = 240$$

Timpul maxim de începere pentru $A_2 = t_M^t - \bar{d} = 240–120 = 120 \Rightarrow t_M^{\hat{i}}$ pentru $A_2 = 120$.

Pentru activitatea A_1, timpul maxim de terminare $= t_M^{\hat{i}}$ pentru $A_3 = 165 \Rightarrow t_M^{\hat{i}}$ pentru $A_1 = 165$.

Timpul maxim de începere pentru $A_1 = t_M^t - \bar{d} = 165–60 = 105 \Rightarrow t_M^{\hat{i}}$ pentru $A_1 = 105$.

Pentru activitatea A_0, timpul maxim de terminare $= t_M^{\hat{i}}$ pentru $A_2 = 120 \Rightarrow t_M^{\hat{i}}$ pentru $A_0 = 120$.

Timpul maxim de începere pentru $A_0 = t_M^t - \bar{d} = 120–120 = \varnothing \Rightarrow t_M^{\hat{i}}$ pentru $A_0 = \varnothing$.

Sistematizăm cei 4 timpi calculați: $t_m^{\hat{i}}$; t_m^t; $t_M^{\hat{i}}$; t_M^t, în următorul tabel, determinând rezerva de timp pentru fiecare activitate $R_t = t_M^t - t_m^t$, care va avea următoarele valori:

$A_0 \Rightarrow R_t = 120 - 120 = \varnothing$
$A_1 \Rightarrow R_t = 165 - 60 = 105$
$A_2 \Rightarrow R_t = 240 - 240 = \varnothing$
$A_3 \Rightarrow R_t = 240 - 135 = 105$
$A_4 \Rightarrow R_t = 312 - 291 = 21$
$A_5 \Rightarrow R_t = 294 - 294 = \varnothing$
$A_6 \Rightarrow R_t = 360 - 339 = 21$
$A_7 \Rightarrow R_t = 360 - 360 = \varnothing$
$A_8 \Rightarrow R_t = 480 - 480 = \varnothing$

Denumire activitate	**Interval**	$\bar{d}$	$t_m^{\hat{i}}$	t_m^t	$t_M^{\hat{i}}$	t_M^t	R_t	Drum critic	
								A_{cr}	$D_{cr}(\bar{d})$
A_0	0-1	120	-	120	-	120	-	A_{cr}	120
A_1	0-2	60	-	60	105	165	105		
A_2	1-3	120	120	240	120	240	-	A_{cr}	120
A_3	2-3	75	60	135	165	240	105		
A_4	3-4	51	240	291	261	312	21		
A_5	3-5	54	240	294	240	294	-	A_{cr}	54
A_6	4-6	48	291	339	312	360	21		
A_7	5-6	66	294	360	294	360	-	A_{cr}	66
A_8	6-7	120	360	480	360	480	-	A_{cr}	120

Rezerva de timp $R_t = t_M^t - t_m^t$, așa cum rezultă din tabel este $\varnothing$ pentru activitățile critice (A_{cr}), iar duratele medii ($\bar{d}$) aferente acestor activități, sunt durate critice (D_{cr}).

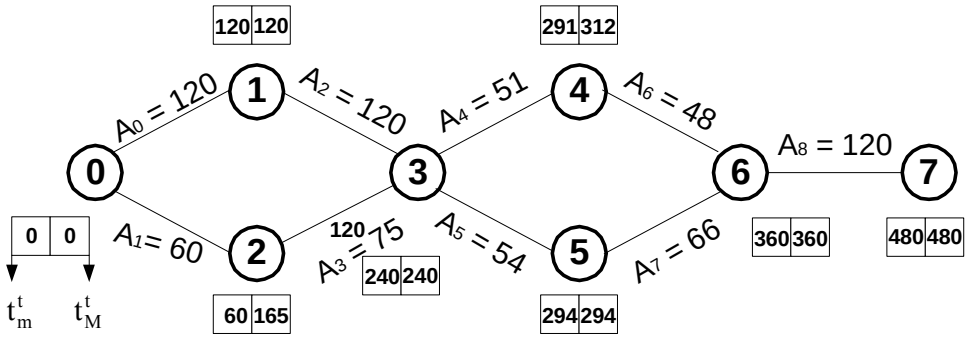
Constatăm că activitățile critice sunt următoarele: A_0; A_2; A_5; A_7 şi A_8.

Însumând duratele medii pe cele 5 activități critice obținem **Lungimea drumului critic**:

Ld_{cr}= 120 + 120 + 54 + 66 + 120 = 480 zile, echivalentă cu durata de execuție a întregii lucrări (realizarea produsului A).

Pentru activitățile necritice constatăm că rezerva de timp variază între 21 şi 105 zile, prin urmare aceste activități pot fi decalate fără a afecta respectarea termenului limită de execuție, dar nu mai mult decât rezerva calculată. La activitățile critice însă,orice întârziere de execuție afectează acest termen.

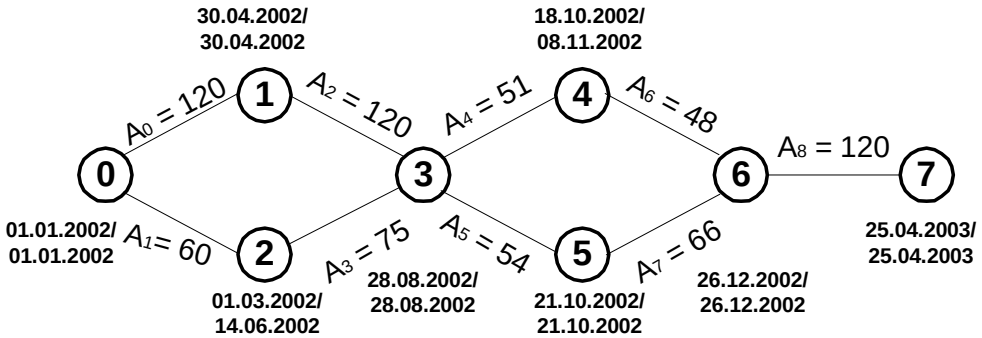
Notăm pe graful PERT, la fiecare nod, termenul minim şi termenul maxim de terminare a lucrării (t_m^t şi t_M^t) după cum urmează:



Observație: Unde avem nod comun, alegem pentru:

- t_m^t - valoarea mai mare
- t_M^t - valoarea mai mică

În acest moment putem fixa termenele calendaristice pentru fiecare activitate, cunoscând că producția începe la 01 ianuarie 2002 şi se termină la 25 aprilie 2003 (durată totală = 480 zile).



d) Elaborăm Bugetele de cheltuieli şi calculăm costul optim de realizare a produsului.

Previzionăm atât **cheltuielile directe** (materii prime şi materiale directe, salarii şi cote directe), care se pot stabili pe fiecare activitate, dar şi **cheltuielile indirecte** şi **generale** repartizate pe activități fie prin procedeul suplimentării (având

drept bază de repartizare cheltuielile directe), fie statistic. Sumele totale se defalcă pe luni, conform duratei de execuție.

În concept PERT, costul minim al lucrării în condițiile unei durate de execuție stabilite, este considerat cost optim.

Durata activității (d_a) se consideră o variabilă care poate oscila între d_{min} şi d_{max}. Astfel:

→ d_{max} = durata normală de execuție, în condiții normale de lucru ($d_{max}=d_{norm.}$);

→ d_{min} = cea mai scurtă durată posibilă de execuție, care nu poate fi redusă, indiferent de **măsurile de urgentare** care s-ar adopta (de ex: mărirea numărului de schimburi; utilizarea unor muncitori cu calificare mai ridicată pentru creşterea productivității muncii; utilizarea unor utilaje mai perfecționate; lucrul cu ore suplimentare; cooperarea cu alte întreprinderi etc.).

Toate aceste măsuri implică efectuarea de cheltuieli suplimentare, deci putem spune că:

$C_a = f(d_a), \quad cu / d_{min} \le d_a \le d_{max}$, unde:

C_a = costul activității

d_a = durata activității.

- Considerăm în exemplul nostru că $d_a = \bar{d}$ (durata medie a activității)
- Relația cost-durată are un caracter linear, de forma:
  $C_a (d_a) = a + b \times d_a$

Pentru a determina comportamentul costului atunci când durata activității se reduce sau creşte, trebuie să determinăm cei 2 parametri a şi b conform relațiilor:

$$a = \frac{C_a^{d_{min}} \cdot d_{norm} - C_a^{d_{norm}} \cdot d_{min}}{d_{norm} - d_{min}}$$ şi respectiv:

$$b = \begin{cases} \text{daca } d_a \text{ se micsoreaza}: \dfrac{C_a^{d_{norm}} - C_a^{d_{min}}}{d_{norm} - d_{min}} = -\dfrac{C_a^{d_{min}} - C_a^{d_{norm}}}{d_{norm} - d_{min}} \\ \text{daca } d_a \text{ creste}: \dfrac{C_a^{d_{min}} - C_a^{d_{norm}}}{d_{norm} - d_{min}} \end{cases}$$ unde,:

$C_a^{d_{min}}$ = costul activității pentru durata minimă

$C_a^{d_{norm.}}$ = costul activității pentru durata normală

Parametrul b (coeficientul variabilei d_a) este numit şi **costul unitar al urgentării** sau **costul marginal,** ele exprimând **cu câte unități creşte costul activității, atunci când durata se reduce cu o unitate.** (Se notează c_a^{urg}.)

Interesul întreprinderii este de a mări durata (d_a) pentru a minimiza costurile. Prin urmare, pentru parametrul b vom utiliza formula a 2-a.

Relația de optimizare se aplică activităților situate pe drumul critic şi se scrie: $C_a^{\bar{d}} = a - c_a^{urg} \cdot d_a$.

Înlocuind în ecuație formulele celor 2 parametri vom avea relația de calcul a costului optim:

$$C_a^{\bar{d}} = \frac{C_a^{d_{min}} \cdot d_{norm} - C_a^{d_{norm}} \cdot d_{min}}{d_{norm} - d_{min}} - \frac{C_a^{d_{min}} - C_a^{d_{norm}}}{d_{norm} - d_{min}} \cdot d_a$$

Pentru activitățile necritice, se prelungeşte durata medie ($\bar{d}$) cu rezerva de timp calculată, până la mărimea duratei normale cu cel mai mic cost (d_{norm}).

Însumând costurile celor nouă activități, rezultă costul total, conform relației:

$$C_t = \sum_{i=1}^{9} C_{a_i}$$

Pe exemplul nostru, calculăm mai întâi costul unitar al urgentării c_a^{urg} (valoarea parametrului b), cunoscând următoarele costuri estimate:

Denumire activitate	**Acr.**	Costul (mii lei)			Durata (zile)			Costul unitar al urgentării - mii lei/zi -
		$C_a^{d_{norm}}$	$C_a^{d_{min}}$	$C_a^{\text{suplim. al urgentarii}}$	d^{norm}	d^{min}	$d^{\text{suplim. al urgentarii}}$	
A_0	Acr	600	1200	600	150	90	60	10
A_1		1200	1800	600	75	45	30	20
A_2	Acr	2100	3000	900	240	60	180	5
A_3		4200	9000	4800	165	45	120	40
A_4		2400	5100	2700	90	36	54	50
A_5	Acr	3900	8700	4800	126	30	96	50
A_6		3300	6900	3600	78	30	48	75
A_7	Acr	6000	12600	6600	111	45	66	100
A_8	Acr	3000	6600	3600	165	75	90	40
TOTAL		26700	54900	28200	792	300	492	-

Observație: Am considerat:

$d_{normal} = d_{maxim}$ (din primul tabel al problemei)

Durata suplimentară a urgentării = $d_{normal} - d_{minim}$

$C_a^{d_{min}}$ = cost urgentat

C_a suplimentar al urgentării = $C_a^{d_{min}}$ (urgentat) - $C_a^{d_{normal}}$

Costul unitar al urgentării va fi:

$$A_0 = \frac{C_a^{d_{min}} - C_a^{d_{norm}}}{d_{norm} - d_{min}} = \frac{1200 - 600}{150 - 90} = \frac{600}{60} = 10 \text{ mii lei;}$$

$$A_1 = \frac{600}{30} = 20 \text{ mii lei;}$$

$$A_2 = \frac{900}{180} = 5 \text{ mii lei;}$$

$$A_3 = \frac{4800}{120} = 40 \text{ mii lei;}$$

$$A_4 = \frac{2700}{54} = 50 \text{ mii lei;}$$

$$A_5 = \frac{4800}{96} = 50 \text{ mii lei;}$$

$$A_6 = \frac{3600}{48} = 75 \text{ mii lei;}$$

$$A_7 = \frac{6600}{66} = 100 \text{ mii lei;}$$

$$A_8 = \frac{3600}{90} = 40 \text{ mii lei.}$$

Rezultă că la o durată normală de execuție de 792 zile, costul previzional este de 26.700 mii lei. Dacă se prevede o scurtare a termenului de la 792 zile la 300 zile, costul va creşte de la 26.700 mii lei la 54.900 mii lei, deci se vor efectua cheltuieli suplimentare de 28.200 mii lei (costul suplimentar al urgentării).

Aşa cum se observă din ultima coloană, costul unitar al urgentării variază de la o activitate la alta, de la 5000 lei/zi la 100.000 lei/zi.

Cunoscând elementele:

- cost aferent duratei minime ($C_a^{d_{min}}$);
- cost aferent duratei normale ($C_a^{d_{norm}}$);
- durata normală (d_{normal});
- durata minimă (d_{min});
- costul unitar al urgentării (c_a^{urg}), aplicăm relația de optimizare şi determinăm costul optim pe activități:

a) Pentru activitățile critice avem:

$$A_0 : C_a^{\bar{d}} = \frac{C_a^{d_{min}} \cdot d_{norm} - C_a^{d_{norm}} \cdot d_{min}}{d_{norm} - d_{min}} - c_a^{urg} \cdot \overline{d_a} =$$

$$= \frac{1200 \cdot 150 - 600 \cdot 90}{150 - 90} - 10 \cdot 120 = 900 \text{ mii lei}$$

$$A_2 : C_a^{\bar{d}} = \frac{3000 \cdot 240 - 2100 \cdot 60}{240 - 60} - 5 \cdot 120 = 2700 \text{ mii lei}$$

$$A_5 : C_a^{\bar{d}} = \frac{8700 \cdot 126 - 3900 \cdot 30}{126 - 30} - 50 \cdot 54 = 7500 \text{ mii lei}$$

$$A_7 : C_a^{\bar{d}} = \frac{12600 \cdot 111 - 6000 \cdot 45}{111 - 45} - 100 \cdot 66 = 10500 \text{ mii lei}$$

$$A_8 : C_a^{\bar{d}} = \frac{6600 \cdot 165 - 3000 \cdot 75}{165 - 75} - 40 \cdot 120 = 4800 \text{ mii lei}$$

b) Pentru activitățile necritice, prelungim durata medie până la mărimea duratei normale. Vom avea:

Denumire activitate	$\mathbf{d_{normal}}$	$\bar{d}$	d_{optim}	$C_a^{d_{norm}}$ (mii lei)	$C_a^{d_{optim}}$ (mii lei)
A_1	75	60	75	1200	1200
A_3	165	75	165	4200	4200
A_4	90	51	90	2400	2400
A_6	78	48	78	3300	3300

Aşa cum rezultă din tabel, pentru activităţile necritice avem:

$C_a^{d_{norm}} = C_a^{d_{optim}}$

Însumând costurile optime pe cele nouă activităţi, rezultă costul optim al realizării produsului A:

$$C_t^{optim} = \underset{(A_0)}{900.000} + \underset{(A_1)}{1.200.000} + \underset{(A_2)}{2.700.000} + \underset{(A_3)}{4.200.000} + \underset{(A_4)}{2.400.000} + \underset{(A_5)}{7.500.000} +$$

$$+ \underset{(A_6)}{3.300.000} + \underset{(A_7)}{10.500.000} + \underset{(A_8)}{4.800.000} = 37.500.000 \text{ lei}$$

Costul optim corespunde drumului critic, deci unei durate de realizare a lucrării de 480 zile (lungimea drumului critic). Aşa cum se observă, el este cuprins $C_a^{d_{norm}}$ (26.700.000 lei) aferent duratei maxime de execuţie şi $C_a^{d_{min}}$ (54.900.000 lei) aferent duratei minime de execuţie.

e) **Controlul executării lucrării**

Din calculele anterioare, sunt stabilite deja normele pentru executarea produsului – atât în privinţa termenelor de execuţie cât şi în privinţa costurilor pe care acestea le implică.

În ultima etapă, se controlează dacă se respectă duratele şi normele de cheltuieli, se stabilesc abaterile şi cauzele ce le-au generat, precum şi responsabilităţile.

În acest scop se întocmesc o serie de rapoarte precum:

- situaţia analitică a abaterilor de costuri şi de durate (economiile şi depăşirile faţă de program);
- situaţia financiară lunară (compară cheltuielile efective cu cele bugetate);
- graficul costurilor şi graficul termenelor (redă trendul lunar al acestora, pe toată durata de execuţie a produsului),

Prin aceste situaţii şi grafice se compară realizările cu programul stabilit prin metoda PERT, dar trebuie să menţionăm că este necesară actualizarea periodică a programului în raport cu noile posibilităţi materiale şi băneşti de care dispune întreprinderea şi cu diverse situaţii neprevăzute ce pot apărea pe durata executării lucrărilor.

Deci, metoda PERT-cost este o metodă modernă de tip absorbant bazată pe teoria grafurilor şi pe analiza drumului critic, ce are ca scop optimizarea termenelor de execuţie şi a costurilor de producţie.

Avantajele metodei sunt următoarele[5]:

- prin elaborarea grafului PERT, permite stabilirea exactă a legăturilor tehnologice succesive dintre activități şi a responsabilităților pe fiecare structură organizatorică;
- permite programarea ştiințifică a datelor de execuție a produsului/lucrării, în raport cu resursele întreprinderii şi cu cerințele contractuale;
- permite cunoaşterea activităților critice care trebuie controlate, pentru a nu pune în pericol termenele de execuție;
- permite cunoaşterea activităților ce dispun de rezerve de timp, pentru a putea distribui rațional resursele;
- permite elaborarea mai multor variante de costuri previzionate şi alegerea celei optime;
- creează posibilitatea unei bugetări corespunzătoare a costurilor, pe bază de norme ştiințifice elaborate;
- permite controlul permanent al procesului de producție prin identificarea operativă a abaterilor de la termene şi costuri şi prin stabilirea responsabilităților, pentru adoptarea deciziilor viitoare.
- are ca rezultat descoperirea şi mobilizarea resurselor în vederea reducerii costurilor de producție şi creşterii eficienței economice.

Dezavantajul este că implică un volum foarte mare de muncă atât pentru aplicarea algoritmului în sine, cât şi pentru actualizarea programelor privind termenele de execuție şi costurile de producție[6].

În principiu, aplicarea metodei PERT – cost este posibilă numai prin utilizarea tehnicii de calcul.

4.1.5 Alte metode moderne de tip absorbant

Din această categorie mai fac parte:

- metoda costurilor normale;
- metoda costurilor normate (normativă).

Ele se aseamănă în esență cu metoda standard – cost.

Astfel:

a) **Metoda costurilor normale** – constă în folosirea unor cote medii de cheltuieli comune efective din anul precedent pentru repartizarea pe produse a cheltuielilor comune ale perioadei curente.

Calculul costului normal presupune determinarea unor cheltuieli comune normale pe o perioadă de cel puțin un an, urmărind cuprinderea tuturor variațiilor ce au avut loc în această perioadă, determinate de diverşi factori de influență.

[5] Gh. Cârstea, O. Călin – Calculația costurilor, Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1980
[6] Idem, Op. cit.

Cotele de cheltuieli comune normale se determină ca mărimi medii statistice, conform relației:

$$k_o = \frac{\text{Total cheltuieli comune în perioada precedentă}}{\text{Numar ore lucrate în perioada precedentă}}.$$

Cu ajutorul lor calculăm:

Cost normal = $k_o \times$ nr. ore de lucru efective din perioada curentă

Prin compararea cheltuielilor comune normale (cost normal) cu cheltuielile comune efective, rezultă abaterile (+/-) ce permit analizarea pe cauze a depăşirii costurilor normale.

Analiza se poate face şi la nivel de costuri orare, determinând cheltuielile comune efective pe oră conform relației: $\frac{\text{Cheltuieli comune efective}}{\text{Nr. ore efectiv lucrate}}$.

Acestea se compară cu k (cotele de cheltuieli comune normale), calculând abaterile favorabile/nefavorabile.

În perioadele de inflație, când evoluția costurilor de producție indică majorarea acestora de la o perioadă de gestiune la alta, cu atât mai mult de la un an la altul, cota de cheltuieli comune normale (k_o) calculată în funcție de cheltuielile din anul precedent nu mai este relevantă pentru anul curent.

Se determină astfel un cost normal pentru anul curent de valoare mică, subevaluat, care evident că va fi depăşit de cheltuielile efective ale anului curent.

Prin urmare, costul normal îşi pierde valoarea de referință, iar abaterile calculate în funcție de acesta nu mai reflectă realitatea.

Metoda este posibil de aplicat în perioade de stabilitate economică, atunci când cheltuielile de producție comune reflectă prețuri comparabile.

b) **Metoda costurilor normate** (normativă) – constă în calculul cu anticipație al costurilor de producție pe baza normelor în vigoare pentru fiecare fel de cheltuială, precum şi organizarea unui sistem de urmărire zilnică sau săptămânală a abaterilor de la norme.

Aceste antecalculații poartă numele de **costuri normate**. Ele se corectează cu abaterile de la norme, rezultând costul efectiv.

Etapele de calcul sunt următoarele:

a) Determinarea cheltuielilor de producție şi desfacere normate şi a costului normat care reprezintă etalonul de comparație a nivelului şi structurii cheltuielilor de producție şi desfacere efective şi a costului efectiv:

- pentru materii prime şi materiale – se realizează în funcție de consumul normat pe unitate de produs şi prețul unitar normat al materialelor;
- pentru manoperă – se determină în funcție de timpul normat (ore) pe unitate de produs şi tariful de salarizare (lei/oră) în funcție de natura operației executate;
- pentru cotele aferente salariilor, se aplică procentele legale asupra cheltuielilor normate cu manopera (CAS – 23.33%, fond sănătate 7%, fond şomaj 5%, fond solidaritate 2% etc.):

- pentru cheltuielile indirecte şi generale, se foloseşte nivelul cheltuielilor din programele lunare şi trimestriale, care se repartizează pe produse prin procedeul suplimentării, folosind baze de repartizare adecvate (pentru cheltuielile cu întreținerea şi funcționarea utilajelor: manopera directă exprimată în ore; pentru cheltuielile comune ale secției: manopera directă în lei; pentru cheltuielile generale de administrație: costul de producție).

Prin însumarea elementelor: cost unitar normat cu materii prime; cost unitar normat cu manopera; cote unitare aferente manoperei; cote unitare de cheltuieli indirecte şi generale, rezultă **costul unitar complet normat al producției**.

Toate aceste elemente se înscriu într-o fişă recapitulativă a cheltuielilor de producție şi a calculației costurilor normate unitare.

b) Actualizarea periodică a cheltuielilor normate şi costului normat, prin recalculare în funcție de: modificarea de norme, de prețuri şi tarife, de program la cheltuielile indirecte şi de desfacere etc.

Modificările de norme se datorează:

- mai bunei utilizări a utilajelor prin calificarea personalului şi aplicarea de îmbunătățiri tehnice;
- introducerii de noi procese tehnologice şi modernizarea celor existente având ca efect diminuarea unor consumuri de materiale;
- modificării prețurilor la materiale şi tarifelor de salarizare folosite la evaluarea consumurilor, fenomen cu caracter continuu în perioadele de inflație.

Modificările de norme atrag după sine:

- actualizarea calculațiilor normative prin recalcularea cheltuielilor unde au intervenit modificări;
- calculul influenței modificărilor de norme asupra costului producției şi determinarea abaterilor față de normele inițiale.

c) Determinarea abaterilor dintre cheltuielile efective şi cele normate şi analiza lor pe cauze.

Se determină următoarele categorii de abateri:

c_1) **pentru materii prime şi materiale**

- **abateri cantitative**, aferente consumului (c)
  - unitare: $\Delta c_m = (c_{ef} - c_{normat}) \times p_{normat}$
  - totale: $\Delta c_m = (c_{ef} - c_{normat}) \times p_{normat} \times Q_{efectiv}$, unde
    Q_{ef} = producția efectiv realizată
- **abateri din diferențe de preț** (p):
  - unitare: $\Delta p_m = (p_{ef} - p_{normat}) \times c_{ef}$
  - totale: $\Delta p_m = (p_{ef} - p_{normat}) \times c_{ef} \times Q_{ef}$

c_2) **pentru manoperă:**

- abateri datorită modificării timpului de muncă:

- unitare: $\Delta t = (t_{ef} - t_{normat}) \times T_{normat}$
- totale: $\Delta t = (t_{ef} - t_{normat}) \times T_{normat} \times Q_{ef}$

- abateri datorită modificării tarifului de salarizare

- unitare: $\Delta T = (T_{ef} - T_{normat}) \times t_{ef}$
- totale: $\Delta T = (T_{ef} - T_{normat}) \times t_{ef} \times Q_{ef}$

c_3) **pentru cotele aferente salariilor**, abaterile se calculează aplicând coeficientul unic de 38% (23,33% + 7% + 5% + 2% + 0,75%) asupra abaterii totale dintre cheltuielile efective aferente cotelor şi cele normate.

c_4) **pentru cheltuielile indirecte şi generale**, abaterile se calculează la nivel de produs şi pentru total producţie, comparând nivelul cheltuielilor efective la sfârşitul perioadei de gestiune cu cele cuprinse în programele lunare şi trimestriale. Abaterile se înscriu în Darea de seamă a abaterilor, pe tipuri de cheltuieli indirecte şi generale.

În final, toate abaterile pe categorii (de consumuri, de preţuri, de ore, de tarif, de cote etc.) se înscriu în Darea de seamă a abaterilor de la cheltuielile normate, rezultând totalul abaterilor faţă de costul complet, pe fiecare produs şi pe total producţie.

d) Înregistrarea în contabilitate la sfârşitul lunii a cheltuielilor normate şi a abaterilor, care prin însumare conduc la determinarea cheltuielilor de producţie efective.

Deosebirile dintre metoda normativă şi metoda standard-cost sunt următoarele[7]:

- metoda normativă implică atât urmărirea operativă a cheltuielilor de producţie cât şi înregistrarea lor în contabilitate, pe când metoda standard-cost implică numai calcule statistice, de urmărire;
- metoda normativă presupune urmărirea cheltuielilor pe purtători (produse), iar metoda standard-cost, pe secţii şi ateliere;
- depăşirile şi economiile de cheltuieli se urmăresc prin metoda normativă, atât ca abateri, cât şi ca modificări de norme, iar la metoda standard-cost numai ca abateri,
- metoda normativă presupune şi postcalculul costurilor, pe când metoda standard-cost se bazează numai pe antecalcul;
- abaterile şi modificările de norme de la metoda normativă se repartizează în costul producţiei, pe când abaterile de la costurile standard se trec pe seama rezultatelor financiare ale întreprinderii;
- metoda normativă foloseşte un nomenclator mai mare al articolelor de calculaţie pentru cheltuielile de producţie, decât metoda standard-cost.

Asemănarea celor două metode constă în metodologia identică de elaborare a calculaţiilor normative, respectiv standard, pe produs.

Având un caracter analitic şi laborios privind urmărirea abaterilor şi modificărilor de norme metoda costurilor normate (normativă) nu are o utilizare însemnată la nivelul întreprinderilor industriale.

[7] Gh. Cârstea, O. Călin – Calculaţia costurilor, Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1980

4.2 Metode moderne de tip parțial

Aceste metode se bazează pe teoria costurilor parțiale, conform căreia, în calculul costului de producție se iau în considerare numai cheltuielile variabile, sau după caz, cheltuielile directe, considerând că numai aceste cheltuieli contribuie în mod hotărâtor la realizarea producției.

Cheltuielile fixe, respectiv cheltuielile indirecte, generale şi de desfacere, nu se includ în costul produsului, deci nu se repartizează pe produse, ci se scad direct din profitul brut la nivel de societate comercială.

Aceste metode pun mai puțin accentul pe calculul costului de producție, având ca prioritate calculul şi analiza rentabilității pe produs şi pe total.

4.2.1 Metoda direct-costing

O metodă reprezentativă din categoria metodelor moderne de tip parțial este **metoda costurilor variabile**, cunoscută şi sub denumirea „direct-costing".

Caracteristic acestei metode este calculul şi analiza următorilor indicatori:

→ cifra de afaceri;
→ costurile variabile;
→ marja brută a costurilor variabile;
→ cheltuielile fixe;
→ rezultatul brut.

În acest scop, se parcurg următoarele etape;

→ La nivelul fiecărei perioade de gestiune se separă cheltuielile variabile, de care depinde realizarea produselor, de cheltuielile fixe ale perioadei, prin procedeul celor mai mici pătrate sau procedeul punctelor de maxim şi minim;

→ Se determină costul variabil unitar:

$c_{v_u} = \frac{CV}{Q}$, unde CV = total cheltuieli variabile

Q = producția fizică

→ Se determină marja brută unitară, respectiv contribuția fiecărui produs la profitul brut al societății comerciale:

$M_{bu} = p_v - c_{v_u}$, unde p_v = preț vânzare unitar

c_{v_u} = costul variabil unitar

→ Se determină marja brută totală (la nivelul societății comerciale) în două moduri:

$M_B = CA - CV$, unde CA = cifra de afaceri (total venituri din vânzări)

cu $CA = \sum_{i=1}^{n} Q_i p_{vi}$

CV = total cheltuieli variabile

sau: $M_B = \sum_{i=1}^{n} Q_i \times M_{bu_i}$, unde Q = producția fizică

M_{bu} = marja brută unitară

→ Se determină rezultatul brut la nivelul societății comerciale:

$R = M_B - CF$, unde M_B = marja brută totală

CF = cheltuielile fixe ale perioadei

Exemplu: O societate comercială realizează 3 produse A, B şi C pentru care cunoaştem datele:

Denumire produs	Total cheltuieli variabile (lei)	Producție fizică (buc)	Preț vânzare (lei/buc)
A	50.000.000	1.000	70.000
B	25.000.000	100	255.000
C	40.000.000	250	190.000
TOTAL	**115.000.000**	**1.350**	**-**

- Cheltuielile fixe ale perioadei sunt de 10.000.000 lei.
  - o calculăm c_{v_u} pe fiecare produs:

$$c_{v_uA} = \frac{CV}{Q} = \frac{50.000.000 \text{ lei}}{1.000 \text{ buc}} = 50.000 \text{ lei/buc}$$

$$c_{v_uB} = \frac{CV}{Q} = \frac{25.000.000 \text{ lei}}{100 \text{ buc}} = 250.000 \text{ lei/buc}$$

$$c_{v_uC} = \frac{CV}{Q} = \frac{40.000.000 \text{ lei}}{250 \text{ buc}} = 160.000 \text{ lei/buc}$$

  - o calculăm M_{bu} pe fiecare produs:

$$M_{buA} = p_v - c_{v_u} = 70.000 - 50.000 = 20.000 \text{ lei/buc}$$

$$M_{buB} = p_v - c_{v_u} = 255.000 - 250.000 = 5.000 \text{ lei/buc}$$

$$M_{buC} = p_v - c_{v_u} = 190.000 - 160.000 = 30.000 \text{ lei/buc}$$

  - o calculăm M_B pe total producție $M_B = CA - CV$

Avem: CA = 1.000 buc × 70.000 lei/buc + 100 buc ×
× 255.000 lei/buc + 250 buc × 190.000 lei/buc = 143.000.000 lei

$M_B = CA - CV = 143.000.000 - 115.000.000 = 28.000.000$ lei

sau M_B =1.000 buc × 20.000 lei/buc + 100 buc × 5.000 lei/buc +
+ 250 buc × 30.000 lei/buc = 28.000.000 lei

  - o calculăm rezultatul brut la nivel de societate comercială:

$R = M_B - CF = 28.000.000 - 10.000.000 = 18.000.000$

Analiza relației preț-cost-volum – se face prin intermediul următorilor indicatori:

→ Punctul de echilibru (pragul de rentabilitate)

→ Factorul de acoperire

→ Indicele de siguranță dinamic şi intervalul de siguranță

→ Indicele de prelevare

→ Coeficientul de elasticitate (levierul operațional)

a) **Punctul de echilibru** (P_e) reprezintă punctul în care veniturile obținute din vânzarea produselor acoperă în întregime cheltuielile variabile aferente producției şi cheltuielile fixe ale perioadei, astfel încât **profitul este zero**.

Se poate determina la nivel de produs, secție, societate comercială, sub formă **fizică** sau **valorică**:

• **Punctul de echilibru fizic** exprimă acel volum al producției pentru care veniturile sunt egale cu cheltuielile, iar rentabilitatea este nulă.

Se calculează: $P_e = \frac{CF}{M_{b_u}}$,

unde CF = cheltuielile fixe ale perioadei

M_{b_u} = marja brută unitară a produsului

Dacă avem mai multe produse (producție eterogenă), vom lua în calcul următoarele elemente:

- marja brută unitară medie $\overline{M}_{b_u} = \frac{\sum_{i=1}^{n} M_{b_{ui}} \times Q_i}{\sum_{i=1}^{n} Q_i}$
- structura producției $g_i = \frac{Q_i}{\sum_{i=1}^{n} Q_i}$
- punctul de echilibru teoretic $P_{et} = \frac{CF}{\overline{M}_{b_u}}$
- punctul de echilibru efectiv pe fiecare produs: $P_{ei} = P_{et} \times g_i$
- punctul de echilibru pe total producție $P_e = \sum_{i=1}^{n} P_{ei}$ (coincide cu punctul de echilibru teoretic).

Exemplu: Considerând cele trei produse din exemplul precedent, cu datele aferente, vom avea:

Marja brută medie:

$$\overline{M}_{b_u} = \frac{1.000 \times 20.000 + 100 \times 5.000 + 250 \times 30.000}{1.000 + 100 + 250} = \frac{28.000.000 \text{ lei}}{1350 \text{ buc}} =$$

$$= 20.740 \text{ lei/buc}$$

Structura producției:

$$g_A = \frac{1.000}{1.350} = 0,74 \qquad (74\%)$$

$$g_B = \frac{100}{1.350} = 0{,}075 \quad (7{,}5\%)$$

$$g_C = \frac{250}{1.350} = 0{,}185 \quad (18{,}5\%)$$

Punctul de echilibru teoretic:

$$P_{et} = \frac{CF}{\overline{Mb}_n} = \frac{10.000.000 \text{lei}}{20.740 \text{lei/buc}} = 482 \text{ buc.}$$ = volumul producției pentru care rentabilitatea este nulă (sub acest nivel al producției, societatea comercială intră în zona pierderilor).

Punct de echilibru efectiv:

P_{eA} = 482 buc × 74% = 357 buc
P_{eB} = 482 buc × 7,5% = 36 buc
P_{eC} = 482 buc × 18,5% = 89 buc
482 buc (P_{et})

• **Punctul de echilibru valoric** exprimă acel volum al vânzărilor care asigură profit zero (se mai numeşte cifra de afaceri critică)

$CA_{critic} = P_{e\ fizic} \times pv$ unde pv = preț vânzare unitar

Pe exemplul nostru vom avea:

$$CA_{critic} = \sum_{i=1}^{n} P_{ei} \times pv_i \quad \text{sau} \quad CA_{critic} = P_{et} \times \overline{pv}, \text{ unde } \overline{pv} = \frac{\sum_{i=1}^{n} Q_i \times pv_i}{\sum_{i=1}^{n} Q_i}$$

Deci: CA_{critic} = 357 × 70.000 + 36 × 255.000 + 89 × 190.000 = 51.080.000 lei sau: CA_{critic} = 482 × 105.926 = 51.080.000 lei, unde:

$$\overline{pv} = \frac{1.000 \times 70.000 + 100 \times 255.000 + 250 \times 190.000}{1.000 + 100 + 250} = 105.926 \text{ lei/buc}$$

b) **Factorul de acoperire (F_a)**, arată câte procente din volumul vânzărilor (cifra de afaceri) la nivelul P_e sunt necesare pentru acoperirea cheltuielilor fixe şi obținerea de profit.

Se calculează: $F_a = \frac{M_B}{CA} \times 100$ sau: $F_a = \frac{CF}{CA_{critic}} \times 100$

Pe exemplul nostru vom avea:

$$F_a = \frac{M_B}{CA} \times 100 = \frac{28.000.000}{143.000.000} \times 100 = 19{,}58\%$$

$$\text{sau: } F_a = \frac{CF}{CA_{critic}} \times 100 = \frac{10.000.000}{51.080.000} \times 100 = 19{,}58\%$$

Deci, din cifra de afaceri obținută sunt necesare 19,58% pentru acoperirea cheltuielilor fixe şi obținerea de profit.

Cu cât valoarea factorului de acoperire este mai mare, cu atât profitul va fi mai mare. Prin urmare spunem că F_a exprimă **rentabilitatea potențială** a producției

(produsului) şi stă la baza deciziilor de a orienta producţia şi desfacerea către produsul cu F_a cel mai ridicat.

Indirect, F_a ne ajută la calculul următorilor indicatori:

$$CA_{critic} = \frac{CF}{F_a} = \frac{10.000.000}{19,58\%} = 51.080.000 \quad \text{lei (valabil numai pentru total}$$

producţie, deoarece CF se referă la total)

$$\overline{pv} = \frac{\bar{c}_{v_u}}{1 - F_a} = \frac{85.185}{1 - 0,1958} = 105.926 \quad \text{lei/buc}$$

$$\text{unde} \quad \bar{c}_{v_u} = \frac{1.000 \times 50.000 + 100 \times 250.000 + 250 \times 160.000}{1.000 + 100 + 250} = 85.185 \text{ lei/buc}$$

Calculele se pot face şi la nivel de produs, astfel:

A: $$F_a = \frac{M_{BA}}{CA_A} \times 100 = \frac{1.000 \times 20.000}{1.000 \times 70.000} \times 100 = 28,57\%$$

$$pv_A = \frac{c_{v_u A}}{1 - F_a} = \frac{50.000}{1 - 0,2857} \cong 70.000 \quad \text{lei/buc}$$

B: $$F_a = \frac{M_{BB}}{CA_B} \times 100 = \frac{100 \times 5.000}{100 \times 255.000} \times 100 = 1,96\%$$

$$pv_B = \frac{c_{v_u B}}{1 - F_a} = \frac{250.000}{1 - 0,0196} = 255.000 \quad \text{lei/buc}$$

C: $$F_a = \frac{M_{BC}}{CA_C} \times 100 = \frac{250 \times 30.000}{250 \times 190.000} \times 100 = 15,79\%$$

$$pv_C = \frac{c_{v_u C}}{1 - F_a} = \frac{160.000}{1 - 0,1579} = 190.000 \quad \text{lei/buc}$$

Observăm că, produsul cu factorul de acoperire cel mai ridicat este A, care asigură profitul cel mai ridicat, deci activitatea va trebui orientată către producerea şi desfacerea acestui produs.

Produsul B va trebui produs în cantităţi mici, sau eliminat din structura producţiei (F_a cel mai mic).

c) **Indicele de siguranţă dinamic şi intervalul de siguranţă (I_d şi I_s)**

Ambii indicatori semnifică, cu cât pot să scadă vânzările faţă de nivelul actual, pentru ca să se ajungă la P_e (rentabilitate nulă).

• **Indicele de siguranţă dinamic** indică acest lucru în mărimi relative, conform relaţiei:

$$I_d = \frac{CA - CA_{critic}}{CA} \times 100, \quad \text{sau} : I_d = \frac{R}{M_B} \times 100$$

Pe exemplul nostru, la nivelul întregii producţii vom avea:

$$I_d = \frac{143.000.000 - 51.080.000}{143.000.000} \times 100 = 64{,}28\%,$$

$$\text{sau : } I_d = \frac{18.000.000}{28.000.000} \times 100 = 64{,}28\%$$

Deci, volumul vânzărilor poate să scadă cu maxim 64,28% pentru ca societatea comercială să nu intre în zona pierderilor.

Mai putem determina I_d având în vedere următoarele elemente:

- grad de activitate maximă (pentru vânzarea întregii producții de 1.350 buc) = 100%
- grad de activitate la nivelul P_e fizic de 482 buc = $= \frac{482}{1.350} \times 100 = 35{,}72\%$

  $I_d = 100\% - 35{,}72\% = 64{,}28\%$

• **Intervalul de siguranță,** indică acelaşi lucru dar în mărimi absolute, conform relației:

$I_S = CA - CA_{critic} = 143.000.000 - 51.080.000 = 91.920.000$ lei

Deci, volumul vânzărilor poate scădea cu maxim 91.920.000 lei, pentru ca societatea comercială să nu intre în zona pierderilor.

d) **Indicele de prelevare (I_p)**, indică procentul din cifra de afaceri care serveşte pentru acoperirea cheltuielilor fixe.

Se determină: $I_p = \frac{CF}{CA} \times 100$

Pe exemplul nostru, $I_p = \frac{10.000.000}{143.000.000} \times 100 = 7\%$

Deci, 7% din cifra de afaceri obținută sunt destinate acoperirii cheltuielilor fixe ale perioadei.

Cu cât acest indice este mai mic, cu atât societatea comercială poate să atingă mai uşor punctul de echilibru.

e) **Coeficientul de elasticitate** (levierul operațional L_o) exprimă cu cât se modifică rezultatul (profitul), dacă cifra de afaceri se modifică cu 1%.

Deci, exprimă elasticitatea rezultatului în raport cu cifra de afaceri şi se calculează conform relației: $L_o = \frac{M_B}{R}$, sau $L_o = \frac{1}{I_d}$.

Pe exemplul nostru, $L_o = \frac{28.000.000}{18.000.000} = 1.555$, sau $L_o = \frac{1}{0{,}6428} = 1.555$.

Deci, la creşterea cu 1% a cifrei de afaceri, profitul creşte cu 1,555%. Cu ajutorul acestui indicator se apreciază **riscul economic**, deci incapacitatea societății comerciale de a se adapta la timp şi cu eforturi rezonabile la modificarea condițiilor economice şi concurențiale. Cu cât coeficientul este mai mare, cu atât riscul economic la care este expusă societatea comercială, este mai mare.

Practica a demonstrat că, două societăți cu aceeaşi cifră de afaceri şi care obțin acelaşi rezultat înregistrând cheltuieli totale egale, dar cu structură diferită privind cheltuielile variabile şi fixe, vor înregistra coeficienți de elasticitate diferiți[8].

Astfel, societatea cu cheltuieli fixe mai mari, va avea un coeficient mai mare, deci un risc economic mai ridicat, fiind mai puțin flexibilă la variația pieței, datorită cheltuielilor fixe pe care trebuie să le suporte.

De asemenea, pentru această societate, cifra de afaceri obținută este mai aproape de cifra de afaceri critică, deci de pragul de rentabilitate, respectiv de zona pierderilor.

Exemplu: Avem două întreprinderi A şi B cu aceeaşi cifră de afaceri şi care obțin acelaşi rezultat (profit), având costuri totale egale dar cu structură diferită privind costurile variabile şi cele fixe, conform tabelului:

Indicatori		**A**	**B**
1. Cifră de afaceri (CA)		30.000.000	30.000.000
2. Total cheltuieli		25.500.000	25.500.000
din care	- cheltuieli variabile (CV)	18.000.000	13.500.000
	- cheltuieli fixe (CF)	7.500.000	12.000.000
3. Marja brută (MB) = (CA-CV)		12.000.000	16.500.000
4. Rezultat (R) = (MB – CF)		4.500.000	4.500.000

Calculăm levierul operațional (Lo) pe fiecare întreprindere.

$$\text{Lo (A)} = \frac{\text{MB}}{\text{R}} = \frac{12.000.000}{4.500.000} = 2{,}66$$

$$\text{Lo (B)} = \frac{16.500.000}{4.500.000} = 3{,}66$$

Rezultă, deoarece Lo (B) > Lo (A), un risc economic mai mare pentru întreprinderea B care, având cheltuieli fixe mai mari decât A este mai puțin flexibilă la variația pieței, trebuind să suporte costuri mari

Cifrele de afaceri critice pentru cele două întreprinderi vor fi:

$$CA_{cr}(A) = \frac{CF}{F_a} = \frac{CF}{\frac{MB}{CA}} = \frac{7.500.000}{\frac{12.000.000}{30.000.000}} = 18.750.000 \quad \text{lei}$$

$$CA_{cr}(B) = \frac{CF}{F_a} = \frac{CF}{\frac{MB}{CA}} = \frac{12.000.000}{\frac{16.500.000}{30.000.000}} = 21.818.000 \quad \text{lei}$$

Rezultă că cifra de afaceri a lui B este mai aproape de cifra de afaceri critică în comparație cu A.

Deci pentru B, riscul economic este mai mare, acesta trebuind să-şi ia măsuri de restructurare a cheltuielilor, în sensul diminuării cheltuielilor fixe.

[8] M. Epuran, V. Băbăiță, C. Grosu – Contabilitate şi control de gestiune, Ed. Economică, Bucureşti, 1999

➢ Pe parcursul aplicării sale, metoda direct-costing a cunoscut o serie de îmbunătățiri, generate de necesitatea adoptării unor decizii raționale privind producția, desfacerea şi obținerea rentabilității aşteptate:

- separarea şi analiza cheltuielilor variabile şi fixe pe principalele procese economice (aprovizionare, producție, desfacere) şi în cadrul acestora pe componentele de bază (consum de materii prime, manoperă, cheltuieli de regie, ambalare, transport etc.);
- calculul marjei brute pe niveluri organizatorice şi introducerea bugetelor de cheltuieli şi a standardelor în calculație;
- transformarea calculației parțiale într-o calculație totală.

În acest context, avem 3 variante ale metodei direct-costing[9]:

- varianta **simplificată** – când marja brută se calculează pe produse, iar cheltuielile fixe se scad din profit la nivel de întreprindere (prezentată în lucrarea de față);
- varianta **evoluată** – când marja brută se calculează pe niveluri organizatorice , luând în considerare standardele şi bugetele de cheltuieli;
- varianta **calculației de acoperire a cheltuielilor fixe** - când, pentru stabilirea rezultatului final, se iau în considerare şi cheltuielile fixe pe produse (calculație totală).

Indiferent de varianta aplicată, metoda direct-costing prezintă avantaje şi dezavantaje.

Avantajele sunt:

- este eficientă şi economică întrucât ia în calculul costului pe unitate de produs numai cheltuielile variabile, fără a mai necesita repartizarea cheltuielilor fixe;
- furnizează operativ informații cu privire la rezultatul final, în întreprinderile cu număr mare de produse şi sortimente;
- prin calculul marjei brute, oferă conducerii deciziile necesare în politica de producție şi marketing;
- este atât o metodă de calculație, cât şi de analiză, arătând legătura dintre cheltuielile variabile şi evoluția volumului fizic al producției;
- permite determinarea influenței pe care o au cheltuielile variabile şi cele fixe asupra profitului, prin calculul punctului de echilibru;
- permite calculul indicatorilor de analiză a relației preț-cost-volum, utili conducerii;
- permite bugetarea cheltuielilor pe niveluri de responsabilitate;
- permite calculul indirect al prețului de vânzare ca preț de ofertă, element esențial în aplicarea politicii de marketing;
- permite adoptarea unor decizii pe termen lung privind: investițiile, mecanizarea şi automatizarea procesului tehnologic, dimensionarea

[9] Gh. Cârstea, O. Călin – Calculația costurilor, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1980

producţiei şi desfacerii la nivelul optim de exploatare a capacităţii de producţie etc.

Dezavantajele metodei sunt:
- separarea cheltuielilor în variabile şi fixe este relativă, existând şi cheltuieli cu comportament oscilant;
- profitul este denaturat datorită faptului că, cheltuielile fixe se referă la producţia totală (finită şi neterminată), în timp ce cheltuielile variabile se referă numai la producţia finită – o parte provenind din perioada de gestiune precedentă etc.

4.2.2 Metoda costurilor directe

Este semănătoare metodei direct-costing, esenţa ei constând în împărţirea cheltuielilor de producţie în directe (identificate pe produs) şi indirecte. Se iau în calcul numai cheltuielile directe. Cheltuielile indirecte nu se iau în calculul produsului, ci se deduc direct din profitul brut al întreprinderii.

Metoda urmăreşte cu precădere calculul şi analiza rentabilităţii totale şi marja brută pe fiecare produs, prin deducerea din cifra de afaceri a cheltuielilor directe.

Sintetic putem scrie că:
- Cifra de afaceri – Total cheltuieli directe = Marja brută
- Marja brută – Total cheltuieli indirecte = Profit brut (sau pierdere).

Indicatorii de analiză a relaţiei preţ-cost-volum sunt aceeaşi ca la metoda direct-costing (punct de echilibru, factor de acoperire, coeficient de siguranţă dinamic, interval de siguranţă etc.).

În raport cu cealaltă metodă, evită dificultăţile separării cheltuielilor în fixe şi variabile, deoarece separarea lor în directe şi indirecte se face uşor, în momentul colectării cheltuielilor.

De asemenea, înlătură calculele de repartizare a cheltuielilor indirecte, care nu intră în costul produsului, ele fiind scăzute din profitul brut.

REZUMAT

În funcţie de caracteristicile procesului tehnologic şi de gradul de mecanizare, avem mai multe metode moderne de calculaţie a costurilor:
- metode de tip absorbant;
- metode de tip parţial.

Prima categorie ia în calculul costului de producţie totalitatea cheltuielilor efectuate: variabile şi fixe, directe şi indirecte.

Avem astfel:
- metoda THM, care se bazează pe calculul costului unei ore de funcţionare a utilajelor;

- metoda standard-cost, care se bazează pe elaborarea standardelor de cheltuieli cu materiale, manoperă, regie;
- metoda GP – care se bazează pe calculul unor indici de echivalență în scopul omogenizării producției;
- metoda PERT – cost care se bazează pe întocmirea grafului PERT şi analiza drumului critic;
- alte metode: metoda costurilor normale, metoda costurilor normate etc.

A doua categorie ia în calculul costului de producție numai cheltuielile ce au legătură directă cu realizarea produsului (variabile sau directe), cheltuielile fixe sau indirecte, fiind scăzute din profitul brut al întreprinderii, fără a fi repartizate pe produs.

Aceste metode pun accent pe calculul unor indicatori de rentabilitate pe produs şi de analiză a relației preț-cost-volum. Indicatorii stau la baza politicii de producție şi de marketing a întreprinderii.

Avem astfel:

- metoda direct-costing (a costurilor variabile) bazată pe includerea în costul produsului a cheltuielilor variabile şi scăderea din profit a cheltuielilor fixe;
- metoda costurilor directe – bazată pe includerea în costul produsului a cheltuielilor directe şi scăderea din profit a cheltuielilor indirecte.

TESTE – GRILĂ

1) O întreprindere fabrică produsul X = 5.000 kg care trece prin 2 centre de producție A şi B în 1.000 ore prelucrare (din care B = 30%). Cheltuielile cu materii prime sunt de 10.500.000 lei, iar THM_A= 15.800 lei/oră şi $\overline{THM}$ = 18.000 lei/oră.

Costul unitar al prelucrării pe cele 2 centre şi costul total al produsului vor avea următoarele valori:

a) 2.212 lei/kg; 23.133 lei/kg; 27.445 lei/kg;
b) 2.212 lei/kg; 1.388 lei/kg; 5.700 lei/kg;
c) 2.100 lei/kg; 1.388 lei/kg; 3.488 lei/kg.

2) O întreprindere înregistrează cheltuieli de regie standard de 150.000.000 lei; număr ore efective de producție = 8.000; nr. ore programate = 7.500; nr. ore standard = 8.300.

Abaterile de capacitate şi de randament vor avea următoarele valori:

a) – 16.000.000 lei; + 6.000.000 lei;
b) + 10.000.000 lei; + 6.000.000 lei;
c) – 10.000.000 lei; - 6.000.000 lei.

3) O întreprindere fabrică 2 produse A şi B în 4 operații astfel:

A = 20 buc/oră – op. 1 şi 30 buc/oră – op. 2;
B = 40 buc/oră – op. 3 şi 15 buc/oră – op. 4;

Indicele de bază este Ib = 500, iar cheltuielile orare sunt: I_{o1}= 3.000; I_{o2}=4.000; I_{o3}= 6.000; I_{o4}=3.500.

GP-urile pe operații pentru cele 2 produse vor fi:

a) A: Op.1 = 6; op. 2 = 8 şi B: op.3 = 12; op. 4= 7;

b) A: Op.1 = 25; op. 2 = 16,7 şi B: op.3 = 12,5; op. 4= 33,3,

a) A: Op.1 = 3,33; op. 2 = 3,75 şi B: op.3 = 3,33; op. 4= 2,14;

4) O întreprindere realizează produsul Y în 3 activități A_1, A_2 şi A_3, din care ultima, critică.

Cunoaştem datele:

Denumire activități	$C_a^{d_{norm}}$	$C_a^{d_{min}}$	$\mathbf{d_{norm}}$	$\mathbf{d_{min}}$	$\bar{d}$
A_1	300.000	800.000	50	30	40
A_2	500.000	1.000.000	40	35	38
A_3	400.000	600.000	30	20	26

Costul optim al lucrării şi costul urgentării vor fi de:

a) 1.200.000 lei; 11.538 lei/zi;

b) 1.280.000 lei; 20.000 lei/zi;

c) 1.730.000 lei; 20.000 lei/zi;

5) O societate realizează produsul A 2.000 buc, având Total cheltuieli variabile = 100.000.000 lei şi p_v = 80.000 lei/buc. Cheltuielile fixe ale perioadei sunt de 5.000.000 lei. P_e fizic şi $CA_{critică}$ aferentă vor avea următoarele valori:

a) P_e = 167 buc şi CA_{critic} = 13.360.000 lei

b) P_e = 100 buc şi CA_{critic} = 160.000.000 lei

c) P_e = 63 buc şi CA_{critic} = 5.040.000 lei

6) O societate comercială calculează pentru produsul realizat A, 6.000 buc, un factor de acoperire de 25%, având cheltuieli fixe ale perioadei de 10.000.000 lei şi un preț de vânzare unitar de 10.000 lei/buc.

P_e fizic şi Intervalul de siguranță (I_s) vor fi:

a) P_e = 1.500 buc şi I_s = 3.750.000 lei

b) P_e = 4.000 buc şi I_s = 20.000.000 lei

c) P_e = 2.500 buc şi I_s = 15.000.000 lei

CAPITOLUL V
BUGETUL DE VENITURI ŞI CHELTUIELI

Activitatea întreprinderii trebuie să se desfăşoare în cadrul relaţiei de echilibru dintre venituri şi cheltuieli.

În prezent, în multe unităţi economice, cheltuielile depăşesc nivelul veniturilor obţinute din vânzarea producţiei, chiar şi în condiţiile primirii unor subvenţii de la bugetul statului.

Devine astfel necesară, existenţa unor situaţii care să stabilească şi să condiţioneze atât nivelul veniturilor, cât şi al cheltuielilor întreprinderii.

Instrumentul carte permite dimensionarea şi controlul relaţiei de echilibru venituri-cheltuieli este **bugetul**.

El poate eficientiza acest raport în condiţiile în care presupune alocarea optimă a resurselor financiare în scopul realizării unor obiective în perioada următoare.

În cadrul gestiunii întreprinderii pe care o considerăm un sistem condus distingem trei tipuri de bugete[1]:

- **Bugetul economic** – conform căruia cheltuielile reprezintă intrări în sistem (consumuri de resurse), iar veniturile reprezintă ieşirile din sistem.

În acest caz, bugetul reglează maximizarea rezultatelor financiare calculate ca diferenţă între venituri şi cheltuieli, conform relaţiei:

$$\mathbf{V - C = \pm R},$$

unde :

V = venituri realizate

C = cheltuieli efectuate

± R = profit (+)/pierdere (–)

- **Bugetul financiar** – conform căruia veniturile reprezintă intrări în sistem (fonduri alocate), iar cheltuielile reprezintă ieşirile din sistem. În acest caz bugetul reglează cheltuielile în funcţie de resursele alocate conform relaţiei:

$$\mathbf{F_a - C = \pm \Delta C}$$

unde:

F_a = fonduri alocate

C = cheltuieli efectuate

$\pm \Delta C$ = economii (+)/depăşiri (–) la cheltuieli

- **Bugetul bănesc** – conform căruia încasările reprezintă intrări în sistem, iar plăţile reprezintă ieşiri din sistem. În acest caz bugetul reglează fluxurile băneşti, ca diferenţă între încasări şi plăţi, conform relaţiei:

$$\mathbf{I - P = \pm T}$$

unde:

I = încasări

[1] P. Dumbravă şi colectiv – Contabilitate de gestiune aplicată în industrie şi agricultură, Ed. Intelcredo, Deva, 2000

P = plăți
± T = excedentul (+)/deficitul(–) de trezorerie

5.1 Rolul şi importanța bugetului în cadrul întreprinderii

Bugetul cuprinde date previzionate pe termen scurt, ținând seamă de resursele materiale, umane şi financiare disponibile în întreprindere pe un an calendaristic. Activitatea de previzionare pe termen scurt se numeşte **bugetare**.

Bugetarea prezintă următoarele caracteristici[2]:

a) Planificare şi coordonare

Ea funcționează în cadrul unor obiective generale pe termen lung, având drept scop elaborarea unor planuri operaționale detaliate, pe sectoare şi verigi organizatorice ale întreprinderii. Acest fapt se reflectă prin **bugetul principal**, care cuprinde toate bugetele secundare. Acesta ajută echipa de conducere în a aprecia relația dintre funcțiile bugetelor şi diverse compartimente ale întreprinderii şi în a analiza modul în care bugetele contribuie la realizarea obiectivelor propuse.

b) Autoritate şi responsabilitate

Bugetarea presupune precizarea responsabilității fiecărui conducător de compartiment care beneficiază de un buget. Prin buget, acesta are autoritatea de a îndeplini sarcini precise, iar când activitatea nu se desfăşoară conform prevederilor bugetare, situația se raportează şi se analizează la nivel ierarhic superior.

c) Comunicare

Bugetarea include toate nivelurile organizatorice de execuție şi conducere, permițând comunicarea între acestea privind obiectivele propuse şi punerea lor în practică, iar când bugetul este finalizat, planurile aprobate sunt comunicate întregului personal implicat.

d) Control

Bugetarea permite compararea rezultatelor obținute cu cele previzionate şi raportarea abaterilor favorabile sau nefavorabile, astfel încât, prin măsurile de corecție adoptate să se mențină cheltuielile de producție în limitele stabilite.

e) Motivație

Bugetarea se realizează de către personalul întreprinderii. Faptul că angajații participă la elaborarea bugetelor şi la stabilirea obiectivelor față de care va fi evaluată performanța activității, constituie un ce antrenează angajații în realizarea acestora.

[2] O. Călin şi colectiv – Contabilitate de gestiune, Ed. Tribuna Economică, Bucureşti, 2000

Funcţiile Bugetului de venituri şi cheltuieli ca instrument al conducerii activităţii economico-financiare a întreprinderii sunt următoarele:

1. **Funcţia de previziune** – conform căreia bugetul reprezintă estimarea financiară a nivelului resurselor, fondurilor şi cheltuielilor pentru toate activităţile întreprinderii.

Prin intermediul bugetului se pot dimensiona: veniturile, cheltuielile şi rezultatele privind activitatea de exploatare; resursele şi cheltuielile pentru investiţii; resursele şi cheltuielile pentru active circulante etc., precum şi impozitele şi taxele faţă de bugetul statului.

2. **Funcţia de control** – se manifestă atunci când se efectuează cheltuielile, se obţin veniturile şi rezultatele activităţii proprii şi când se constituie fondurile întreprinderii. Prin buget se realizează urmărirea şi analiza modului de realizare a sarcinilor prevăzute, determinarea abaterilor şi stabilirea cauzelor ce le-au generat, a compartimentelor ce trebuie să acţioneze pentru îmbunătăţirea activităţii.

3. **Funcţia de asigurare a echilibrului financiar** – bugetul este utilizat în dirijarea balanţei de venituri şi cheltuieli, în asigurarea resurselor financiare necesare îndeplinirii obiectivelor previzionate şi plăţii obligaţiilor către terţi (buget de stat, buget A.S., bănci, furnizori, creditori, salariaţi, acţionari, etc.).

5.2 Clasificarea şi elaborarea bugetelor

După cum am arătat, bugetul reprezintă un plan financiar de activitate pregătit pentru o perioadă următoare. El are forma unui **tabel** conţinând date previzionate pe un an calendaristic, cu defalcare pe trimestre, luni şi săptămâni, putând fi detaliat, după necesităţi, până la nivel de zile, pentru fiecare loc de muncă.

Deoarece activitatea întreprinderii poate avea un caracter variabil (caz des întâlnit), se elaborează **bugete flexibile** pe diverse niveluri de activitate, care să poată face faţă noilor situaţii.

În acest sens, este necesară crearea în cadrul întreprinderii a unor subsisteme autonome, numite **centre de cheltuieli** care să se ocupe de optimizarea folosirii resurselor şi obţinerea de profit.

Centrul de cheltuieli reprezintă o parte componentă a întreprinderii, la nivelul căreia pot fi identificate cheltuielile efectuate.

Dacă la nivelul centrului se poate identifica şi profitul realizat, avem deja un **centru de profit** (partea din întreprindere generatoare de cheltuieli şi venituri).

Partea din întreprindere asupra căreia se poate exercita un control şi pentru care se poate elabora un buget, se numeşte centru de buget.

Astfel, centrul de buget poate coincide cu:

- un centru de cheltuieli;
- un grup de centre de cheltuieli;
- un centru de profit.

Bugetul asigură în acest mod: integrarea activităţilor de previziune, evidenţă şi control a cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor; descentralizarea procesului de conducere pe centre de responsabilitate; investirea fiecărui centru cu responsabilităţi privind gestionarea resurselor în realizarea obiectivelor previzionate; antrenarea fiecărui centru în creşterea rentabilităţii activităţii şi economisirea resurselor.

Bugetele se clasifică după mai multe criterii, astfel:

1. După variaţia veniturilor şi cheltuielilor în funcţie de volumul activităţii programate, avem:

a) **Bugete fixe** (statice) – cuprind venituri şi cheltuieli stabilite pentru un anumit nivel de activitate productivă considerat neschimbat. În acest caz veniturile şi cheltuielile nu sunt influenţate de oscilaţiile ce pot interveni în volumul de activitate. Aceste bugete servesc la definirea unor obiective generale, neavând o valoare reală în privinţa controlului costurilor.
b) **Bugete flexibile** – cuprind venituri şi cheltuieli care se adaptează modificărilor previzibile ale volumului de activitate. Ele se întocmesc pentru diferite praguri de activitate, respectiv de utilizare a capacităţilor de producţie. Elaborarea lor necesită separarea elementelor fixe de cele variabile ale costurilor.

Aceste bugete facilitează activitatea de control prin compararea costurilor prevăzute cu cele efectuate.

2. După importanţa lor avem:

a) **Bugete de bază** – care cuprind datele esenţiale privind activitatea întreprinderii (de exemplu bugetul producţiei);
b) **Bugete rezultante** – care se elaborează pe baza datelor din bugetele de bază (de exemplu: bugetul aprovizionării, bugetul investiţiilor, bugetul trezoreriei etc.)

3. După sfera de cuprindere a activităţii avem:

a) **Bugete generale** – ce privesc activitatea întreprinderii în ansamblul ei;
b) **Bugete parţiale** – elaborate pentru anumite sectoare de activitate, în funcţie de necesităţile de informare.

4. După obiectul activităţii previzionate (bugetate) avem:

a) **Bugetele pe produs** – cuprind venituri şi cheltuieli generate de fabricarea unui produs, executarea unei lucrări sau prestarea unui serviciu. Acestea se mai numesc şi bugete-proiect, bugete-program sau bugete pe activitate;
b) **Bugete pe subdiviziuni organizatorice** – cuprind venituri şi cheltuieli aferente unei secţii, unui atelier etc. Întrucât aceste bugete se adaptează structurii organizatorice a întreprinderii, ele se mai numesc şi **bugete de organizare**.

c) **Bugete pe funcţiile întreprinderii** – cuprind venituri şi cheltuieli generate de principalele activităţi şi subactivităţi ale întreprinderii: producţie, comercială, cercetare-dezvoltare, administrativ, personal etc.

5. După factorul timp, avem:

a) **Bugete periodice** – elaborate pentru un an calendaristic, cu defalcare trimestrială şi/sau lunară;
b) **Bugete glisante** (continui) – care presupun actualizarea veniturilor şi cheltuielilor după caz, ori de câte ori apar schimbări în cerinţele perioadei curente sau imediat următoare.

Toate bugetele au legătură între ele, iar elaborarea fiecărui buget trebuie să ţină seamă de aceste legături (de exemplu bugetul vânzărilor influenţează următoarele bugete: al stocurilor, debitorilor, consumului de materiale, cheltuielilor de desfacere, cheltuielilor de administraţie; bugetul stocurilor influenţează bugetul producţiei; bugetul producţiei influenţează următoarele bugete: al consumului de materiale, al cheltuielilor cu manopera directă,. cheltuielilor de regie; bugetul consumului de materiale influenţează bugetul aprovizionărilor; bugetul aprovizionărilor influenţează bugetul creditorilor etc.).

Toate bugetele amintite, împreună cu bugetul investiţiilor şi bugetul trezoreriei, se regăsesc în **Bugetul activităţii generale**, care reflectă situaţia activităţii de exploatare. Datele din Bugetul general se regăsesc în contabilitate în Contul de Profit şi Pierderi.

Elaborarea bugetelor se face pornind de la următoarele elemente:

- obiectivele întreprinderii şi previziunile pe termen lung;
- rezultatele şi evoluţiile anterioare;
- datele interne privind capacităţile şi resursele;
- datele externe privind tendinţele în economie (indicele inflaţiei, indicii de prospectare a pieţei etc.).

Elaborarea şi coordonarea bugetelor se face de către un **Comitet de buget**, format din specialişti pe domeniile importante din activitatea întreprinderii, asistat de un **responsabil de buget**, care administrează bugetul şi asigură informaţiile necesare pe durata elaborării lui.

Comitetul selectează din datele adunate prognozele esenţiale legate de: volumul vânzărilor şi evoluţia preţurilor de vânzare, nivelul salariilor, nivelul stocurilor de materiale şi al preţurilor acestora, cheltuielile de regie şi, nu în ultimul rând, rata inflaţiei. Prognozarea acestor date se realizează prin metode statistico-matematice (regresie liniară, metoda celor mai mici pătrate, modele matematice etc.).

Dimensionarea veniturilor şi cheltuielilor bugetate trebuie să respecte două criterii fundamentale:

1. Localizarea veniturilor şi cheltuielilor după **criteriul operaţional** – pe produse fabricate, lucrări executate şi servicii prestate – care constituie totodată generatori de venituri şi purtători de cheltuieli.

Dacă veniturile pot fi identificate pe generatori de venituri în momentul realizării lor, cheltuielile pot fi identificate pe purtători în momentul efectuării lor, numai la nivelul cheltuielilor directe.

2. Localizarea veniturilor şi cheltuielilor după **criteriul structural**, pe sectoare de activitate, secţii de producţie de bază şi auxiliare, ateliere etc. Această localizare se întâlneşte în special în cazul cheltuielilor indirecte, care nu pot fi identificate pe purtători, ci pe sectoare de cheltuieli.

Localizarea veniturilor şi cheltuielilor în funcţie de cele două criterii (operaţional şi structural) trebuie să se facă în funcţie de următoarele mărimi de referinţă:

a) Mărimi de referinţă **directe**, generate de volumul fizic al produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate. Ele pot avea la bază:

- cauze omogene – dacă veniturile şi cheltuielile pot fi dimensionate cu ajutorul unei singure mărimi (de exemplu: se realizează un singur produs ce poate fi exprimat într-o singură unitate de măsură);
- cauze eterogene – dacă veniturile şi cheltuielile se dimensionează cu ajutorul mai multor mărimi (de exemplu: producţie eterogenă, exprimată prin unităţi de măsură diferite).

b) Mărimi de referinţă **indirecte**, generate de volumul fizic al producţiei altor centre de activitate (de exemplu: ateliere de întreţinere şi reparaţii, centrala termică, electrică etc.) care au la bază cauze omogene/eterogene, în funcţie de mărimile de referinţă ale centrelor pe care le deservesc.

Prin urmare, dimensionarea veniturilor şi cheltuielilor bugetate presupune[3]:

I. stabilirea generatorilor de venituri şi purtătorilor de cheltuieli;
II. stabilirea locurilor/sectoarelor de venituri şi cheltuieli;
III. alegerea mărimilor de referinţă şi a metodelor de dimensionare (bugetare) a veniturilor şi cheltuielilor.

I. Generatorii de venituri şi purtătorii de cheltuieli

Aceştia sunt produsele fabricate, lucrările executate şi serviciile prestate, ca rezultat concret al procesului de producţie. Ei îndeplinesc următoarele funcţii:

- identificarea veniturilor totale şi a cheltuielilor directe pe fiecare produs, lucrare sau serviciu;
- preluarea la finele perioadei de gestiune a cheltuielilor indirecte identificate pe sectoare de cheltuieli, în vederea determinării costurilor efective ale produselor, lucrărilor şi serviciilor;
- controlul rentabilităţii fiecărui produs, lucrare sau serviciu.

Cea mai importantă mărime de referinţă a generatorilor de venituri şi purtătorilor de cheltuieli este producţia fabricată la nivel de: produs, semifabricat, lucrare, serviciu.

[3] P. Dumbravă, A. Pop – Contabilitatea de gestiune în industrie, Ed. Intelcredo, Deva, 1997

Dacă nomenclatorul produselor fabricate este cuprinzător, se efectuează o grupare a producției pe loturi sau serii de produse în funcție de: materia primă comună, tehnologia folosită, durata procesului de fabricație.

O atenție deosebită trebuie să se acorde separării cheltuielilor în funcție de gradul de finisare a producției, caz în care pot apărea ca purtători de cheltuieli:

- producția finită;
- producția neterminată;
- producția rebutată.

Întrucât cheltuielile de prezentare şi comercializare pot fi diferite ,în funcție de segmentele pieței de desfacere, pot apărea în calitate de generatori de venituri şi purtători de cheltuieli:

- piața internă;
- piața externă.

Deci, stabilirea generatorilor de venituri şi purtătorilor de cheltuieli este influențată de: nomenclatorul producției fabricate, procesul tehnologic utilizat şi complexitatea acestuia, organizarea producției, gradul de finisare, piața de desfacere etc. În funcție de faza de elaborare, urmărire şi control a bugetelor de venituri şi cheltuieli avem:

a) generatori de venituri şi purtători de cheltuieli **intermediari**, utilizați în fazele intermediare de elaborare a bugetelor. Din punct de vedere al costurilor, purtătorul intermediar poate fi constituit sub formă globală sau din grupe de produse corespunzătoare stadiilor de fabricație.

b) generatori de venituri şi purtători de cheltuieli **finali**, utilizați în elaborarea bugetului general şi calculației costului unitar. Din punct de vedere al costurilor, purtătorul final este reprezentat prin unitatea de produs, lucrare sau serviciu pentru care se calculează costul unitar.

El poate apărea pe toată durata procesului de producție, în toate etapele formării costului (ca în cazul producției unicat) sau numai la sfârşitul procesului de producție, în ultima etapă a formării costului de producție (ca în cazul producției de serie sau de masă, când cheltuielile se colectează pe purtători intermediari, iar costul unitar final se stabileşte prin raportarea cheltuielilor de producție totale la cantitatea de produse obținute).

II. Sectoarele de venituri şi cheltuieli

Acestea sunt subdiviziuni organizatorice şi administrative ale întreprinderii, în raport cu care se organizează bugetarea, urmărirea şi controlul activității. Ele îndeplinesc următoarele funcții:

- constituie criterii de delimitare şi sectorizare a veniturilor şi cheltuielilor pe substructuri organizatorice ale întreprinderii;
- constituie centre de responsabilitate la nivelul cărora se urmăreşte realizarea veniturilor şi încadrarea în cheltuielile bugetate.

Un rol important îl au sectoarele ce reprezintă reuniuni ale mai multor locuri de muncă/de producție.

Locul de muncă reprezintă spațiul productiv precis delimitat, în cadrul căruia se desfăşoară procese şi operațiuni de prelucrare distincte, care decurg fie din

fluxul procesului tehnologic, fie din ansamblul activităţilor de organizare, conducere şi administrare.

În funcţie de natura activităţilor desfăşurate la locul de muncă avem:

a) sectoare de venituri şi cheltuieli **operaţionale**, grefate pe locurile de muncă în care se execută operaţii tehnologice;

b) sectoare de venituri şi cheltuieli **funcţionale**, grefate pe locurile de muncă în care se execută activităţi de organizare, conducere şi administrare.

Bugetarea, urmărirea şi controlul veniturilor şi cheltuielilor la nivelul locurilor de muncă este insuficientă, fapt pentru care se realizează numai la nivelul substructurilor organizatorice:

- **secţii de producţie**, în care se desfăşoară o fază a procesului de producţie, un produs/o parte componentă a acestuia, se execută o lucrare sau se prestează un serviciu;
- **ateliere de producţie**, în calitate de subdiviziuni ale secţiilor;
- **centre de producţie**, în calitate de subdiviziuni ale secţiilor şi atelierelor, constituite din unul/mai multe utilaje sau locuri de muncă anuale, în care se execută aceeaşi operaţie tehnologică;
- **sectorul administrativ** constituit din totalitatea locurilor de muncă funcţionale reunite în servicii, birouri sau compartimente funcţionale;
- **sectorul comercial**, care reuneşte activităţile de aprovizionare şi desfacere.

La nivelul sectoarelor de cheltuieli sunt bugetate numai cheltuielile generate de organizarea şi conducerea activităţii (cheltuielile indirecte). Cele directe, generate de executarea operaţiilor tehnologice, sunt bugetate la nivel de produs executat, lucrare sau serviciu prestat.

III. Metode utilizate în bugetarea veniturilor şi cheltuielilor

Cele mai des întâlnite metode de bugetare sunt:

- metoda analitică;
- metoda sintetică;
- metoda corelării interbugete (interplanuri).

a) Metoda analitică – constă în fundamentarea fiecărui element de venit sau cheltuială bugetat, pe baza unor modele relaţionale de tipul unei funcţii cu una sau mai multe variabile. În acest sens în funcţie de raportul de cauzalitate dintre elementul de venit/cheltuială bugetat şi variabilele care îl generează, putem folosi:

- operaţii aritmetice elementare;
- operaţii de algebră elementară şi superioară;
- operaţii bazate pe cercetări operaţionale (în special pe teoria grafurilor);
- operaţii de econometrie şi modelare matematică.

Frecvent, pentru bugetarea veniturilor pe generatori de venituri şi a cheltuielilor pe purtători de cheltuieli, precum şi la nivelul sectoarelor de venituri şi cheltuieli, se utilizează următoarele procedee:

- **procedeul ponderării cantităților cu prețurile/tarifele** – utilizat pentru bugetarea următoarelor elemente:
  - veniturile privind producția fabricată în sectoarele productive:

$$V_{bj} = \sum q_{ij} \cdot p_{ij}$$

$$i = \overline{1, n}$$

$$j = \overline{1, m}$$

unde: V_{bj} = venitul bugetat din sectorul j
q_{ij} = cantitatea din produsul i fabricat în sectorul j
p_{ij} = prețul de înregistrare al produsului i fabricat în sectorul j

  - cheltuielile materiale (pe elemente primare) ce au la bază consumuri specifice exprimate cantitativ (de exemplu: cheltuieli cu materii prime şi materiale directe; combustibili, energie şi apă folosiți în scopuri tehnologice etc.):

$$C_{bj} = \sum q_{ij} \cdot c_{sij} \cdot p_{ij}$$

$$i = \overline{1, n}$$

$$j = \overline{1, m}$$

unde: C_{bj} = cheltuiala bugetată pentru produsul j
q_{ij} = cantitatea din produsul j realizată din materia primă i
c_{sij} = consumul specific din materia i, pentru obținerea unității de produs j
p_{ij} = prețul de înregistrare al materiei prime i, pentru obținerea produsului j

  - cheltuielile cu munca vie, care au la bază norme de timp pe unitatea de produs. În funcție de modalitatea de organizare a muncii şi respectiv de forma de salarizare aplicată, avem:
    - cheltuieli cu salariile muncitorilor direct productivi care lucrează în acord:

$$C_{bj} = \sum t_{pj} \cdot T_p$$

$$j = \overline{1, n}$$

unde: C_{bj} = cheltuiala bugetată pentru produsul j
t_{pj} = timpul de muncă normat din profesia p pentru realizarea produsului j
T_p = tariful de salarizare pe unitatea de timp a profesiei p

    - cheltuieli cu salariile muncitorilor care lucrează în regie, pe sectoare de cheltuieli:

$$C_{bs} = \sum t_{ps} \cdot T_p$$

$$j = \overline{1, n}$$

unde: C_{bs} = cheltuiala bugetată pe sectorul s
t_{ps} = timpul de muncă normat din profesia p pentru muncitorii din sectorul s
T_p = salariul tarifar orar aferent profesiei p

    - cheltuieli cu salariile personalului TESA, determinate la nivelul sectorului administrativ:

$$C_{bsa} = \sum t_f \cdot T_f \cdot I_c$$

$$f = \overline{1,n}$$

unde: C_{bsa} = cheltuiala bugetată pentru sectorul administrativ

t_f = timpul de muncă normat pentru personalul TESA din funcția f

T_f = salariul tarifar orar aferent funcției f

I_c = indemnizația de conducere

- **procedeul aplicării unor cote procentuale asupra unor valori absolute** – utilizat pentru bugetarea unor elemente de venituri şi cheltuieli al căror mod de calcul este prevăzut de legislația financiară şi fiscală în vigoare:
  - veniturile din vânzări de mărfuri în consignație:

$$V_{com} = \sum P_{pci} \cdot \frac{C_{com}i}{100}$$

$$i = \overline{1,n}$$

unde: V_{com} = venitul bugetat din comisioane

P_{pci} = prețul de preluare în consignație al mărfii i

$C_{com}i$ = cota procentuală de comision practicată pentru marfa i

  - amortizarea lineară anuală şi lunară a imobilizărilor utilizate la nivelul sectoarelor de cheltuieli:
    - anuală

$$A_{as} = \frac{\sum V_{asi} \cdot c_{ai}}{100}$$

$$i = \overline{1,n}$$

    - lunară

$$A_{ls} = \frac{\sum V_{asi} \cdot c_{ai}}{100 \cdot 12}$$

$$i = \overline{1,n}$$

unde: A_{as}, A_{ls} = amortizarea anuală, respectiv lunară a sectorului s

V_{asi} = valoarea de amortizat a imobilizării i din sectorul s

c_{ai} = cota de amortizare a imobilizării i

  - cotele de asigurări sociale, şomaj şi fonduri speciale aferente cheltuielilor cu salariile, la nivel de produs sau de sector:

$$\begin{matrix} CAS_{j/s} \\ \left(CFS_{j/s}\right) \end{matrix} = \frac{\left(\sum St_{j/si} \cdot C_{\substack{CAS \\ (CFS)}}\right)}{100}, \; i = \overline{1,n}$$

unde: $\begin{matrix} CAS_{j/s} \\ \left(CFS_{j/s}\right) \end{matrix}$ = cheltuielile bugetate cu asigurări sociale/şomaj pentru purtătorul j sau sectorul s

$St_{j/si}$ = salariul tarifar de încadrare al salariatului i care realizează purtătorul j sau care lucrează în sectorul s

$C_{\underset{(CFS)}{CAS}}$ = cota procentuală de asigurări sociale/şomaj, conform legislației în vigoare

- **procedeul abonamentelor sau defalcării veniturilor şi cheltuielilor în raport cu numărul perioadelor de gestiune** – se foloseşte pentru bugetarea veniturilor şi cheltuielilor atunci când avem suma lor totală, aferentă mai multor perioade de gestiune.

$$E_b = \frac{T_{v/c}}{N_{pg}}$$

unde: E_b = elementul de venit/cheltuială bugetat

$T_{v/c}$ = total venituri/cheltuieli

N_{pg} = numărul perioadelor de gestiune care generează venitul sau cheltuiala totală

Procedeul se foloseşte pentru determinarea cotelor-părți din veniturile sau cheltuielile în avans (chirii, întreținere, reparații capitale, dobânzi etc.) care urmează a fi incluse în veniturile/cheltuielile perioadei de gestiune curente. El asigură delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor.

- **procedeul statistico-experimental** – utilizat pentru bugetarea veniturilor şi cheltuielilor ce nu pot fi stabilite pe altă cale, bazându-se pe luarea în considerare, cu sau fără un coeficient de corecție, a veniturilor şi cheltuielilor similare din perioadele anterioare. Procedeul se aplică de regulă pentru a bugeta: cheltuielile cu întreținere şi reparații curente ale utilajelor sau obiectelor de inventar (scule, dispozitive, verificatoare etc.), cheltuieli privind epurarea apelor reziduale, întreținerea clădirilor etc.

b) Metoda sintetică – se bazează pe folosirea unor normative economico-financiare cu caracter complex, în următoarele variante:

- metoda realizărilor multianuale – de regulă pe ultimii 5 – 10 ani;
- metoda realizărilor perioadei imediat precedente, ajustate cu influența factorilor previzibili a acționa în perioada bugetată.

În acest context se porneşte de la nivelul realizat al veniturilor şi cheltuielilor din exercițiul precedent, luând în calcul următorii factori:

- indicele evoluției volumului fizic al producției;
- repartizarea producției pe trimestre;
- rata inflației (indicele general al prețurilor);
- indexarea salariilor (creşterile de salariu);
- metodele de amortizare utilizate;
- planurile de rambursare a creditelor bancare;
- hotărârea AGA privind repartizarea profitului net;
- programul de investiții etc.

c) Metoda corelării interbugete – costă în bugetarea separată a fiecărui tip de venit şi respectiv cheltuială, în funcție de conținutul şi natura sa şi reunirea lor în final, într-un buget general.

Se elaborează mai multe variante de buget principal, care se verifică din punctul de vedere al fezabilității lor şi se aleg variantele cele mai practice.

Bugetele financiare, care au un caracter secundar (şi care sunt bugete rezultante), se reunesc cu bugetul principal şi se supun spre aprobare conducerii. Bugetul odată aprobat, devine **obligatoriu** şi indică, pentru fiecare centru de buget, programul de activitate şi nivelul cheltuielilor în care acesta trebuie să se încadreze. Bugetul principal şi cele secundare se distribuie pe centre de buget, devenind un mijloc de transmitere a obiectivelor pentru perioada următoare.

Această etapă încheie procesul de elaborare a bugetului, urmând acela de **control**, prin compararea datelor prognozate cu cele realizate în perioada următoare.

Procesul de urmărire şi control al execuției bugetului presupune parcurgerea următoarelor etape:

- înregistrarea rezultatelor reale;
- compararea datelor reale cu cele previzionate prin buget şi identificarea abaterilor;
- raportarea indicatorilor calculați către conducere.

Periodic se elaborează **Rapoarte de control** care informează conducerea privind modul de realizare a bugetului. Ele cuprind:

- nivelul cheltuielilor şi veniturilor realizate în raport cu cele prognozate, abaterile aferente şi tendințele acestora; analiza şi prezentarea măsurilor şi metodelor de control al abaterilor;
- analiza abaterilor favorabile şi nefavorabile pe factori ce le-au generat şi identificarea compartimentelor ce pot soluționa aspectele negative;
- formularea soluțiilor pentru diminuarea abaterilor descoperite prin exercitarea controlului bugetar.

Sistemul de control este eficient dacă se respectă următoarele condiții:

- claritatea obiectivelor propuse şi comunicarea între nivelurile ierarhice, pentru transmiterea corectă şi rapidă a informațiilor;
- recompensarea sau penalizarea, după caz, a personalului implicat.

Activitatea de bugetare prezintă atât avantaje, cât şi dezavantaje.

Avantaje:

- asigură obiective precise de realizat;
- constituie un mijloc important de comunicare şi de coordonare a activității;
- reduce timpul de organizare a producției;
- supraveghează modul de administrare a capitalului şi trezoreriei;
- controlează sistematic activitatea;
- creşte motivația personalului;

Dezavantaje:

- frecvența abaterilor datorită modificării condițiilor de producție sau incompetenței conducerii;

- elaborarea bugetelor pe structuri organizatorice adesea neadecvate situației reale;
- existența programelor care poate conduce la inerție în activitate, lipsă de flexibilitate etc.

5.3 Conținutul şi structura Bugetului de Venituri şi Cheltuieli

BVC-ul, ca instrument de previzionare a veniturilor şi de limitare a cheltuielilor necesare obținerii acestor venituri, are ca scop ținerea sub control a activității întreprinderii.

El reprezintă expresia financiară şi calitativă a unor programe de acțiune.

Datorită importanței sale în cadrul întreprinderii şi în îndeplinirea funcției previzionale a contabilității de gestiune, BVC-ul este reglementat prin lege.

Conținutul, structura şi modul de elaborare ale acestuia sunt prevăzute în Normele metodologice 181061/1995 aprobate prin Ordinul MF nr. 596/95 şi modificate prin ordinul MF nr. 616/2000.

Conform legislației în vigoare, componentele BVC sunt următoarele:

01. Bugetul activității generale;
02. Bugetul activității de producție;
03. Bugetul activității de trezorerie;
04. Bugetul activității de încasări şi plăți în valută;
05. Bugetul activității de investiții;
06. Împrumuturi garantate de stat;
07. Rezerve;
08. Repartizarea profitului net;
09. Principalii indicatori economico-financiari.

Conform ultimelor modificări legislative, formularele: 02, 04, 05, 07 şi 08 se includ în formularul 01, astfel încât noua structură a BVC se prezintă astfel:

01. Bugetul activității generale;
02. Bugetul activității de trezorerie (determinarea cash-flow-ului);
03. Împrumuturi garantate de stat;
04. Principalii indicatori economico-financiari.

Având în vedere structura standardizată a BVC-ului putem spune că avem la dispoziție o **contabilitate previzională**.

I. Bugetul activității generale

Conține informații privind veniturile, cheltuielile şi rezultatele preconizate a se realiza într-un exercițiu financiar pe ansamblul întreprinderii.

Fiind vorba de estimări globale, datele se pot obține pornind de la informațiile furnizate de contabilitatea financiară prin Bilanțul contabil încheiat la finele exercițiului financiar precedent.

Datele preliminate se calculează aplicând asupra sumelor din bilanţ, indicele de modificare a volumului fizic al activităţii: $I_v = \frac{Q_1}{Q_0}$, unde 0 – an precedent şi 1 – an curent, numai dacă sunt îndeplinite următoarele condiţii:

- producţie omogenă, cu structură sortimentală stabilă, preţuri şi condiţii tehnice de realizare a producţiei stabile;
- posibilităţi de separare a veniturilor şi cheltuielilor în variabile şi fixe, urmând ca I_v să se aplice numai asupra celor variabile.

Întrucât aceste condiţii sunt greu de realizat, pentru preliminarea datelor din Bugetul activităţii generale, putem folosi trei procedee:

a) **Procedeul corelaţiei interbugete** – care presupune elaborarea de bugete de venituri şi respectiv bugete de cheltuieli, separat pe fiecare tip de venit şi respectiv cheltuială, în funcţie de conţinutul şi natura sa. Bugetele separate se centralizează în bugetul activităţii generale.

b) **Procedeul centralizării Bugetelor de venituri şi cheltuieli ale substructurilor organizatorice** (secţii, ateliere etc.) – care presupune elaborarea bugetelor la nivel de secţii pe aceeaşi structură ca şi Bugetul activităţii generale şi centralizarea lor element cu element, până la nivel de întreprindere.

c) **Procedeul centralizării antecalculaţiilor şi preţurilor produselor** – care presupune elaborarea preţurilor estimate de vânzare şi a costurilor unitare, în structura veniturilor şi cheltuielilor de exploatare, urmând ca acestea să se pondereze cu volumul fizic al fiecărui produs preconizat a se realiza. Rezultatele se centralizează în Bugetul activităţii generale.

- Conform ultimelor reglementări, în Bugetul activităţii generale se includ şi următoarele:
  - bugetul activităţii de producţie;
  - bugetul activităţii de încasări şi plăţi în valută;
  - bugetul activităţii de investiţii;
  - rezerve;
  - repartizarea profitului net.

Astfel, **Bugetul activităţii de producţie** cuprinde date previzionate privind producţia marfă pe structură, costul de producţie cu precizarea elementelor încorporate în el, recapitulaţia costurilor defalcate pe cheltuieli materiale, cu munca vie şi alte cheltuieli, profitul/pierderea prognozată.

Elaborarea acestei secţiuni de buget presupune stabilirea programului de producţie şi antecalculaţia costurilor în structura cheltuielilor identificabile pe produs (materiale şi cu manopera), indirecte şi generale.

Rezultatele aceste antecalculaţii permit elaborarea următoarelor bugete, ce vor sta la baza Bugetului activităţii de producţie şi anume:

- bugetul cheltuielilor directe cu materii prime şi materiale;

- bugetul cheltuielilor directe cu manopera;
- bugetul cheltuielilor cu amortizările;
- bugetul cheltuielilor indirecte;
- bugetul cheltuielilor generate de administrație;
- bugetul cheltuielilor de desfacere (comercializare).

Procedeele aplicate sunt în funcție de natura cheltuielilor şi anume:

- pentru determinarea cheltuielilor cu materii prime şi materiale, ponderăm producția programată cu consumul normat de materie primă pe unitatea de produs şi cu prețul de aprovizionare al materiei prime (prețul curent se corectează cu indicele inflației):
- pentru determinarea cheltuielilor cu manopera ponderăm producția programată cu norma de timp pe unitate de produs şi cu tariful de salarizare (tariful se corectează cu indexările salariale prognozate a avea loc);
- pentru determinarea cheltuielilor indirecte, generale şi de desfacere, considerăm nivelul cheltuielilor din anul precedent, corectat cu indicele de creştere/diminuare a producției (I_v).

Bugetul activității de încasări şi plăți în valută – cuprinde date privind:

- disponibilul la începutul anului:
  - încasările din timpul anului, provenite din:
    - export direct, lucrări executate în străinătate, prestări servicii internaționale etc.
    - valută cumpărată de la bănci comerciale;
    - credite primite în valută;
    - dobânzi încasate pentru depozite în valută;
- plăți din timpul anului, provenite din:
    - import;
    - deplasări în străinătate;
    - restituiri de credite în valută şi dobânzi aferente;
    - valută vândută băncilor comerciale;
- disponibil la sfârşitul anului.

Estimările se fac în funcție de contractele de import-export în derulare, sau ce urmează a se încheia şi de planurile de amortizare financiară privind creditele bancare în curs de derulare şi dobânzile aferente acestora.

Bugetul activității de investiții – cuprinde:

- resursele proprii (vânzări şi dezmembrări de mijloace fixe, amortizări, repartizări din profitul net etc.);
- destinația resurselor proprii (rambursări de credite, finanțarea investițiilor);
- cheltuieli de investiții (lucrări în curs, achiziții);
- excedentul/deficitul preconizat.

Pentru investițiile prevăzute a fi finanțate din împrumuturi garantate de stat, din alocații de la bugetul de stat sau de la bugetele locale – se anexează **lista de**

investiţii în care se înscriu numai obiectivele de investiţii ale căror documentaţii tehnico-economice au fost elaborate şi aprobate conform prevederilor legale în vigoare.

Rezervele – cuprind:
- rezerve legale, rezerve statutare şi alte rezerve cu sold la începutul perioadei;
- repartizări din profitul anului curent;
- utilizări;
- sold la sfârşitul perioadei.

Pentru rezerva legală se are în vedere mărimea capitalului social.

Repartizarea profitului net – cuprinde date previzionate în funcţie de profitul preconizat a se obţine şi repartizarea sa pe destinaţiile legale, conform hotărârii AGA:
- constituire de rezerve şi fonduri proprii;
- dividende de plată;
- creşterea capitalului social;
- acoperirea pierderilor precedente etc.

II. Bugetul activităţii de trezorerie

Reprezintă o sinteză a resurselor proprii grupate după proveniența lor şi destinaţia resurselor pe principalele activităţi generatoare de cheltuieli şi plăţi, având ca scop stabilirea modalităţilor de asigurare a echilibrului financiar, necesar unei activităţi normale.

Bugetul trezoreriei oferă informaţii privind resursele proprii de finanţare existente la începutul perioadei, formate pe parcurs, necesarul de resurse şi destinaţiile acestuia.

Elaborarea acestui buget presupune două etape:
- previzionarea încasărilor şi plăţilor;
- determinarea şi acoperirea soldurilor de trezorerie rezultate din compararea încasărilor cu plăţile.

De asemenea, presupune existenţa a trei documente de evidenţă şi previziune: bilanţul de deschidere (practic bilanţul contabil la 31 decembrie N-1), contul de rezultate previzionale (profitul/pierderea preconizată) şi bilanţul previzional.

Un rol esenţial în cadrul acestui buget îl au **fluxurile financiare ale exerciţiului**, determinate în funcţie de venituri şi cheltuieli astfel:

Încasările perioadei = **Soldul creanţelor iniţiale** + **Venituri previzionate** - **Soldul creanţelor finale**

Plăţile perioadei = **Soldul datoriilor iniţiale** + **Cheltuieli previzionate** - **Soldul datoriilor finale**

III. Împrumuturi garantate de stat

Cuprind:
- datoria la începutul perioadei;
- încasări din împrumuturi;
- plăți aferente împrumuturilor, din care restante;
- datoria la sfârşitul perioadei.

Datele se previzionează pe baza acordurilor şi contractelor de credite garantate de stat (în lei/devize), precum şi pe baza planurilor de amortizare financiară privind rambursarea creditelor, cu dobânzile aferente.

IV. Principalii indicatori economico-financiari

Această secțiune cuprinde indicatorii ce permit caracterizarea în detaliu a întreprinderii şi oferă utilizatorilor interni şi externi posibilitatea de a interveni pentru diminuarea riscurilor şi creşterea valorii întreprinderii.

Se calculează 5 categorii de indicatori şi anume:

a) **Indicatori de lichiditate**:

- lichiditate generală = $\frac{\text{Active circulante}}{\text{Datorii curente}}$;
- lichiditate redusă = $\frac{\text{Active circulante - stocuri}}{\text{Datorii curente}}$;
- lichiditate imediată = $\frac{\text{Trezorerie}}{\text{Datorii pe termen scurt}}$;
- rata solvabilității generale = $\frac{\text{Active totale}}{\text{Datorii curente}}$;
- solvabilitatea patrimonială = $\frac{\text{Capital propriu}}{\text{Total pasiv}} \times 100$.

b) **Indicatori de echilibru financiar:**

- rata autonomiei financiare = $\frac{\text{Capital străin}}{\text{Capital propriu}}$;
- rata de finanțare a stocurilor = $\frac{\text{Fond de rulment}}{\text{Stocuri}}$
$= \frac{\text{Capital permanent - Active imobilizate}}{\text{Stocuri}}$;
- rata datoriilor (gradul de îndatorare) = $\frac{\text{Datorii totale}}{\text{Active totale}} \times 100$;
- rata capitalului propriu față de activele imobilizate = $\frac{\text{Capital propriu}}{\text{Active imobilizate}}$;

- perioada de rambursare a datoriilor = $\frac{\text{Obligații}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 365 \text{ zile}$.

c) **Indicatori de gestiune:**

- rotația stocurilor = $\frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Total stocuri - Facturi neîncasate}} \times 365 \text{ zile}$;

(viteza de rotație în zile)

- rotația activului total = $\frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Active totale}} \times 365 \text{ zile}$;

(viteza de rotație în zile)

- perioada de recuperare a creanțelor = $\frac{\text{Debitori}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 365 \text{ zile}$.

d) **Indicatori de rentabilitate:**

- rata rentabilității economice = $\frac{\text{Profit brut}}{\text{Capital permanent}} \times 100$;
- rata rentabilității financiare = $\frac{\text{Profit net}}{\text{Capital propriu}} \times 100$;
- rata rentabilității resurselor consumate = $\frac{\text{Profit net}}{\text{Cheltuieli totale}} \times 100$;
- rata profitului = $\frac{\text{Profit brut}}{\text{Cifră de afaceri}} \times 100$;
- prag de rentabilitate = $\frac{\text{Costuri fixe totale}}{\text{Preț livrare unitar - Cost variabil unitar}}$;
- productivitatea muncii = $\frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Număr total personal}}$;
- ponderea salariilor în costuri = $\frac{\text{Salarii directe}}{\text{Costuri directe}}$.

e) **Indicatori ai fondului de rulment**:

- fondul de rulment total = Total active – Active imobilizate;
- fondul de rulment permanent = Capital propriu + Împrumuturi pe termen lung – Active imobilizate;
- fondul de rulment propriu = Capital propriu – Active imobilizate;
- necesar de finanțat = Fond de rulment permanent + Plăți restante – Fond de rulment propriu + Pierderi precedente;
- gradul de acoperire a activelor circulante cu capital propriu = $\frac{\text{fond de rulment propriu}}{\text{fond de rulment total}} \times 100$

- necesarul de fond de rulment = stocuri + creanţe + active de regularizare – datorii curente – pasive de regularizare;
- fond de rulment net global = Capital permanent – Active imobilizate;
- trezoreria netă = Fond de rulment net global – Necesarul de fond de rulment;
- potenţialul de dezvoltare =

$$= \frac{\text{Prelevări din profit pentru creşterea surselor proprii de finanţare}}{\text{Fond de rulment (Active circulante - Obligaţii)}}.$$

Observaţie: Toate secţiunile BVC se întocmesc pe formularele tipizate şi se semnează de către director şi contabilul şef, purtând ştampila întreprinderii. Ele se aprobă de către organele în drept, la termenele prevăzute de lege.

Exemplu: O întreprindere industrială prezintă la 31-12.2001 următoarele documente de sinteză contabilă:

1) Bilanţul patrimonial anual;
2) Contul de profit şi pierderi, astfel:

BILANŢ CONTABIL
încheiat la 31. XII.2003

- mii lei -

	ACTIV	**Nr. rd.**	**Sold la:**	
			începutul anului	**sfârşitul anului**
	A	**B**	**1**	**2**
ACTIVE IMOBILIZATE	**IMOBILIZĂRI NECORPORALE** Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare (ct. 201+203-2801-2803-290)	01	-	-
	Alte imobilizări (ct. 205+207+208-2805-2807-2808-290)	02	-	-
	Imobilizări necorporale în curs (ct. 230-293)	03	-	-
	TOTAL (rd. 01 la 03)	04	-	-
	IMOBILIZĂRI CORPORALE Terenuri (ct: 211-2810-291)	05	2.759.300	2.759.300
	Clădiri şi construcţii speciale (ct. 2121-2811-291)	06 07	827.566	827.730
	Maşini, utilaje şi mijloace de transport (ct. 2122 +2124-2812-2814-291)	08	334.862	405.108
	Alte imobilizări corporale (ct. 2123+2125+2126-2813-2815-2816-291)	09	40.432	24.044
	Imobilizări corporale în curs (ct. 231-293)	10	-	-
	TOTAL (rd. 05 la 10)	11	3.962.070	4.016.182

	IMOBILIZARI FINANCIARE – TOTAL (ct. 261+262+263+267-269-296)	12	45.658	46.512
	I. ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 04+11+12)	13	4.007.728	4.062.694
ACTIVE CIRCULANTE	**STOCURI** Stocuri de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, baracamente) (ct. 300+301±308+321+323-322± 328- 390-391-392)	14	57.918	168.872
	Stocuri aflate la terți (ct.351+352+354+356+357+358-395)	15	-	-
	Producție în curs de execuție (ct. 331+332-393)	16	60.000	-
	Semifabricate, produse finite, produse reziduale (ct. 341+345+346±348-394)	17	187.760	122.532
	Animale (ct.361±368-396)	18	-	-
	Mărfuri (ct.371±378-4428***-397)	19	-	-
	Ambalaje (ct.381±388-398)	20	-	-
	TOTAL (rd. 14 la 20)	21	305.678	291.404
	ALTE ACTIVE CIRCULANTE Furnizori-debitori (ct. 409)	22	3.100	9.000
	Clienți şi conturi asimilate (ct. 411+413+416+418-491)	23	99.740	471.370
	Alte creanțe (ct.4111+425+431+437+ 4282+4382+441+ +4424+4428+ 444+445+446+447+4482+ + 4484+451+4581+461+463-495-496)	24	8.950	-
	Decontări cu asociații privind capitalul (ct. 456)	25	-	-
	Titluri de plasament (ct. 502+503+505+506+508-590*)	26	-	-
	Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	27	116.648	112.806
	Conturi la bănci în devize, în țară (din ct. 5124)	28	-	-
	Conturi la bănci în devize, în străinătate (din ct. 5124)	29	-	-
	Casa în lei (ct. 5311)	30	4	60
	Casa în devize (ct. 5314)	31	-	-
	Acreditive în lei (ct. 5411)	32	-	-
	Acreditive în devize (ct.5412)	33	-	-
	Valori de încasat (ct. 511)	34	-	-
	Alte valori (ct.5121+5126+5187+532+542)	35	34	34

	TOTAL (rd. 22 la 35)		36	228.376	593.270
II. ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 21+36)			37	534.054	884.674
	CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE Cheltuieli înregistrate în avans (ct.471)		38	-	-
	Decontări in operații în curs de clarificare (ct. 473**)		39	-	-
	Diferențe de conversie – activ (ct.476)		40	-	-
III. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE - TOTAL (rd. 38 la 40)			41	-	-
IV. PRIME PRIVIND RAMBURSAREA OBLIGATIUNILOR (ct. 169)			42	-	-
TOTAL ACTIV (rd. 13+37+41+42)			43	4.541.782	4.947.368
PASIV			**Nr. rd.**	Sold la:	
				începutul anului	sfârşitul anului
CAPITALURI PROPRII	Capital social, din care:		52	4.035.600	4.035.600
	- capital subscris vărsat (ct. 1012)		53	4.035.600	4.035.600
	Patrimoniul regiei (1015.01)		54	-	-
	Contul întreprinzătorului individual (ct. 108)		55	-	-
	Prime legate de capital (ct. 104)		56	-	-
	Diferențe de reevaluare (ct. 105)	Sold creditor	57	-	-
		Sold debitor	58	-	-
	Rezerve (ct. 106)		59	8.320	19.524
	REZULTATUL REPORTAT Profitul nerepartizat (ct. 107)		60	-	-
	Pierderea neacoperită (ct. 107)		61	-	-
	REZULTATUL EXERCIȚIULUI Profit (ct. 121)		62	58.772	113.694
	Pierdere (ct. 121)		63	-	-
	Repartizarea profitului (ct. 129)		64	58.772	113.694
	Alte fonduri (ct. 118)		65	50.614	35.862
	Subvenții pentru investiții (ct. 131)		66	-	-
	Provizioane reglementate (ct. 141)		67	-	-
I. CAPITALURI PROPRII - TOTAL (rd. 52+55 la 57-58+59+60-61+62-63-64+65 la 67)			68	4.094.534	4.090.986
	Patrimoniul public (ct. 1015.02)		69	-	-
	CAPITALURI – TOTAL (rd. 68+69)		70	4.094.534	4.090.986
II. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI (ct. 151)			71	-	-

DATORII	Împrumuturi şi datorii asimilate (ct.161+162+ +166 +167+168+512+ 5129+5186+519)	72	-	-
	Furnizori şi conturi asimilate (ct.401+402+404+405+408)	73	97.588	98.196
	Clienți creditori (ct. 419)	74	144.318	307.856
	Alte datorii (ct. 112+42+423+424+426+427+ +4281+431++437+7381+441+4423+4428++444+ 446+447++4481+4483++4485+451+455+456 +457+4582++462+509)	75	205.342	450.330
III. DATORII – TOTAL (rd. 72 la 75)		76	447.248	856.382
	CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE Venituri înregistrate în avans (ct. 472)	77	-	-
	Decontări din operații în curs de clarificare (ct. 473***)	78	-	-
	Diferențe de conversie-pasiv (ct. 477)	79	-	-
IV. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE-TOTAL (rd.77 la 79)		80	-	-
TOTAL PASIV (rd. 70+71+76+80)		81	4.541.782	4.947.368

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE
încheiat la 31.XII.2001

- mii lei -

Denumirea indicatorilor			Nr. rd.	Exercițiul financiar	
				precedent	încheiat
VENITURI DIN EXPLOATARE	Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)		01	-	-
	Producția vândută (ct. 701+702+703+704+705+706+708)		02	3.648.948	5.306.024
	Cifra de afaceri (rd. 01+02)		03	3.648.948	5.306.024
	Venituri din producția stocată (ct. 711)	Solduri creditoare	04	138.954	-
		Solduri debitoare	05	-	125.228
	Venituri din producția de imobilizări (ct. 721+722)		06	-	138.200
	Producția exercițiului (rd. 02+04-05+06)		07	3.787.902	5.318.996
	Venituri din subvenții de exploatare (ct. 741)		08	-	-
	Alte venituri din exploatare (ct. 754+758)		09	1.304	-
	Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare (ct. 781)		10	-	-
I. VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL (rd. 03+04-05+06+08 la 10)			11	3.789.206	5.318.996

Denumirea indicatorilor		Nr. rd.	Exercițiul financiar	
			precedent	încheiat
CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE	Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)	12	-	-
	Cheltuieli cu materiile prime (ct. 601)	13	883.102	1.209.400
	Cheltuieli cu materiale consumabile (ct. 602)	14	-	-
	Cheltuieli cu energia şi apa (ct. 605)	15	703.704	571.790
	Alte cheltuieli materiale (ct. 603+604+606+608)	16	42.338	115.114
	Cheltuieli materiale - total (rd. 13 1a 16)	17	1.629.144	1.896.304
	Cheltuieli cu lucrări şi servicii executate de terți (ct. 611+612 +613+614+621+622+ 623+624+625+ 626+ 627+628)	18	260.322	296.190
	Cheltuieli cu impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (ct. 635)	19	56.626	106.348
	Cheltuieli cu remunerațiile personalului (ct. 641)	20	1.242.314	1.931.634
	Cheltuieli privind asigurările; şi protecția socială (ct. 645)	21	441.222	718.106
	Cheltuieli cu personalul - total (rd. 20+21)	22	1.683.936	2.649.740
	Alte cheltuieli de exploatare (ct. 654+658)	23	3.076	-
	Cheltuieli eu amortizările şi provizioanele (ct. 681)	24	81.504	80.196
II. CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE – TOTAL (rd. 12+17 la 19+22 Ia 24)		25	3.714.608	5.027.038
A.	**REZULTATUL DIN EXPLOATARE** Profit (rd. 11-25)	26	74.598	291.958
Venituri financiare	Pierdere (rd. 25-11)	27	-	-
	Venituri din participații, alte imobilizări financiare şi creanțe imobilizate (ct. 761+762+763)	28	-	-
	Venituri din titluri de plasament (ct. 764)	29	-	-
	Venituri din diferențe de curs valutar (ct. 765)	30	-	-
	Venituri din dobânzi (ct. 766)	31	27.592	21.640
	Alte venituri financiare (ct. 767+768)	32	-	-
	Venituri din provizioane (ct. 786)	33	-	-
III. VENITURI FINANCIARE - TOTAL (rd. 28 Ia 33)		34	27.592	21.640
Cheltuieli financ.	Pierderi din creanțe legate de participații (ct. 663)	35	-	-
	Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate (ct. 664)	36	-	-
	Cheltuieli din diferențe de curs valutar (ct. 665)	37	-	-
	Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666)	38	-	-
	Alte cheltuieli financiare (ct. 667+668)	39	3.568	1.700
	Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele (ct. 686)	40	-	-
IV. CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 35 la 40)		41	3.568	1.700
B.	**REZULTATUL. FINANCIAR** Profit (rd. 34-41)	42	24.024	19.940
	Pierdere (rd. 41-34)	43	-	-
C.	**REZULTATUL CURENT AL EXERCIȚIULUI** Profit (rd. 11+34-25-41)	44	98.622	424.380
	Pierdere (rd. 25+41-11-34)	45	-	-
V. VENITURI EXTRAORDINARE – TOTAL (ct.771)		46	-	-
VI. CHELTUIELI EXTRAORDINARE – TOTAL (ct.671)		47	3.780	87.804

Denumirea indicatorilor		Nr. rd.	Exercițiul financiar	
			precedent	încheiat
D.	**REZULTATUL EXTRAORDINAR** Profit (rd. 46-47)	48	-	-
	Pierdere (rd. 47-46)	49	3.780	87.804
VII. VENITURI TOTALE (rd. 11+34+46)		50	3.816.798	5.340.636
VIII. CHELTUIELI TOTALE (rd. 25+41+47)		51	3.721.956	5.116.542
E.	**REZULTATUL BRUT AL EXERCIȚIULUI** Profit (rd. 50-51)	52	94.842	224.094
	Pierdere (rd. 51-50)	53	-	-
	Impozitul pe profit (ct. 691)	54	36.070	110.400
	REZULTATUL NET AL EXERCIȚIULUI Profit (rd. 52-54)	55	58.772	113.694
	Pierdere (rd. 53+54); (rd. 54-52)	56	-	-

Să se întocmească **Bugetul de Venituri şi Cheltuieli pe anul 2004**, cu defalcare pe trimestre, cunoscând următoarele informații:

I. Informații privind veniturile:

1) În anul 2003 s-au realizat 26.530 buc din produsul A care s-au vândut la un preț mediu unitar de vânzare de 200.000 lei/buc.

2) În anul 2004 se prevede un indice de creştere a volumului fizic al producției de 1,4 şi se estimează un indice general al inflației de 1,5 pe an.

3) Repartizarea pe trimestre a producției programate în 2004 se estimează astfel: trim. I şi II câte 30%, iar în trim. III şi IV câte 20%.

4) Veniturile financiare se estimează a fi cu 10% mai mari decât cele din anul 2003, provenind din dobânzi, cu repartizare egală pe trimestre.

5) Se estimează venituri excepționale provenind din penalități încasate în valoare de 10.000.000 lei, în trim. I-40% şi trim. II – 60%.

II. Informații privind cheltuielile:

1) Cheltuielile materiale se estimează că vor evolua proporțional cu indicele de creştere a volumului fizic al producției şi cu indicele general al inflației.

Repartizarea cheltuielilor materiale pe trimestre se va face proporțional cu repartizarea volumului fizic al producției.

2) Numărul mediu de personal în anul 2003 a fost de 100 angajați, iar pentru 2004 este estimat la 80 angajați. Începând cu trim. I al anului 2004 se estimează o creştere a salariului mediu cu 8%.

Cheltuielile cu cotele aferente salariilor sunt, conform legislației în vigoare: CAS 22%; contribuția unității la fondul de sănătate: 7%; contribuția unității la fondul de şomaj 3%; contribuția unității la fondul risc: 0,5% şi comisionul datorat Camerei de Muncă 0,75% (total = 33,25%).

Repartizarea pe trimestre a cheltuielilor de personal se va face proporțional cu repartizarea volumului fizic al producției;

3) În anul 2004 se estimează punerea în funcțiune a unor utilaje în valoare de 300.000.000 lei, începând cu trim. I, care se vor amortiza degresiv AD1 (D = 10 ani). Repartizarea amortizării pe trimestre se va face linear.

4) Cheltuielile cu servicii terți se preconizează să crească proporțional cu indicele inflației, fiind repartizate egal pe trimestre.

5) Cheltuielile financiare se estimează să crească cu 5% față de anul 2003, cu repartizare egală pe trimestre.

6) Cheltuielile extraordinare vor rămâne la nivelul anului precedent, cu repartizare egală pe trimestre.

7) Rezerva legală (5% din profitul brut până la atingerea a 20% din capitalul social) şi impozitul pe profit (25%) se vor calcula în funcție de veniturile şi cheltuielile estimate.

III. Informații suplimentare privind elaborarea „Bugetului activității de producție":

Costul unitar antecalculat al produsului A în structura pe elemente de cheltuieli primare (determinat în funcție de norme de consum la materii prime şi norme de timp la manoperă) pentru o producție estimată de 37.200 buc, este următorul:

Elemente de cheltuieli primare	Gradul de variabilitate în total cheltuieli	Valori (lei/buc)
1. Materii prime şi materiale	90%	80.000
2. Combustibil, energie, apă	15%	19.200
3. Amortizare utilaje	0%	16.000
4. Lucrări şi servicii terți	0%	1.000
5. salarii	80%	32.000
6. Cote salarii	80%	10.640
7. Alte cheltuieli	0%	1.160
TOTAL COST UNITAR	-	160.000

Repartizarea pe trimestre a părții variabile se va face în funcție de volumul fizic al producției, iar a părții fixe, linear.

Repartizarea cheltuielilor integral fixe (cu grad de variabilitate zero) se va face astfel:

a) Amortizarea utilajelor, prin procedeul analitic, conform estimării din „Bugetul activității generale";

b) Lucrările şi serviciile executate de terți, proporțional cu indicele inflației (prin procedeul actualizării);

c) Alte cheltuieli, prin procedeul corelării interbugete, ca diferență între total cheltuieli de exploatare, preluat din „Bugetul activității generale şi suma celorlalte elemente de cheltuieli primare specificate în tabelul de mai sus.

IV. Informaţii suplimentare necesare elaborării „Bugetului activităţii de trezorerie”:

1) În trim. I al anului 2004 se preconizează a se realiza un program de investiţii de 300.000.000 lei;

2) Dividendele anului 2003 se vor plăti în trim. I al anului 2004, iar cele aferente lui 2004, se vor plăti în 2005.

V. Informaţii suplimentare necesare elaborării „Bugetului activităţii de încasări şi plăţi în valută”:

1) În anul 2003 nu s-au achiziţionat materii prime din import şi nici nu s-au exportat produse finite, în schimb pentru anul 2004 se preconizează vânzări la export în valoare de 200.000 $, în trim. I şi II în tranşe egale;

2) În trim. III şi IV se preconizează import de materii prime în valoare de 50.000 $ în tranşe egale;

3) Se preconizează a se contracta un credit bancar în valută pe termen mediu, în valoare de 100.000 $, de primit în tranşe egale trimestriale;

4) În trim. II şi IV se preconizează a se cumpăra de la băncile comerciale 150.000 $, în tranşe de 30%, respectiv 70%;

5) Se preconizează deplasări în străinătate în trim. IV, de 10.000 $.

VI. Informaţii suplimentare necesare elaborării „Bugetului activităţii de investiţii”:

1) În anul 2004 întreprinderea alocă pentru investiţii 40% din profitul net (repartizat pentru creşterea surselor proprii de finanţare);

2) Se continuă lucrările de investiţii anterioare de 200.000.000 lei, cu eşalonare egală pe trimestre.

3) Se efectuează dotări de utilaje în valoare de 300.000.000 lei în trim. I 2004.

Eventualul deficit dintre necesarul de finanţare şi resursele proprii alocate investiţiilor va fi acoperit din credite bancare pe termen mediu şi lung.

VII. Informaţii suplimentare privind întocmirea „Bugetului împrumuturilor garantate de stat”:

1) Întreprinderea va obţine în trim. III al anului 2004, un împrumut de la FMI de 500.000 $, garantat de stat în cadrul programului de susţinere a IMM-urilor, cu o dobândă de 10% pe an, termen de 5 ani, rambursare integrală la scadenţa finală.

VIII. Informaţii suplimentare necesare întocmirii „Bugetului de constituire şi utilizare a rezervelor şi fondurilor”:

1) În anul 2004, întreprinderea va constitui prin repartizarea profitului net următoarele rezerve şi fonduri proprii, conform hotărârii AGA:

- rezerva legală;
- rezerva statutară (10% din profitul net, conform statutului);
- fondul de creştere a surselor proprii de finanţare (50% din profitul net).

Rezolvare:

Calculele de fundamentare necesare pentru elaborarea componentelor BVC la nivel de întreprindere, sunt următoarele:

I. Bugetul activității generale

1) Fundamentarea veniturilor totale

a) Fundamentăm **veniturile din exploatare** în funcție de următoarele elemente:

- producția fizică vândută la 31.12.2001 = 26.530 buc

$$(Q_0 = \frac{\text{cifra de afaceri}}{p_{vu}} = \frac{5.306.024.000\,\text{lei}}{200.000\,\text{lei/buc}});$$

- indicele de creştere al volumului fizic al producției = 1,4;
- indicele general al inflației = 1,5;
- volumul fizic al producției vândute în 2004 = $Q_0 \times 1,4$ = = 26.530 buc × 1,4 = 37.142 buc;
- cifra de afaceri (neafectată de inflație) în 2004 va fi: 37.142 buc × 200.000 lei/buc = 7.428.400 mii lei;
- cifra de afaceri în 2004 afectată de inflație : 7.428.400 mii lei × 1,5 = = 11.142.600 mii lei;
- repartizarea cifrei de afaceri pe trimestre:
  - trim. I, trim. II : 11.142.600 mii lei × 30% = 3.342.780 mii lei
  - trim. III, trim IV: 11.142.600 mii lei × 20% = 2.228.520 mii lei

Observație: Considerăm că veniturile din exploatare se constituie numai din veniturile din vânzări de produse finite (cifra de afaceri bugetată).

b) Fundamentăm veniturile financiare în funcție de următoarele elemente:

- veniturile din dobânzi în 2003 = 21.640 mii lei (V_0);
- indicele de creştere = 1,1;
- veniturile din dobânzi în 2004 = 21. 640 mii lei × 1,1 = 23.804 mii lei (V_1);
- repartizarea veniturilor financiare pe trimestre:
  - trim. I, II, III şi Iv = 5.951 mii lei.

c) Fundamentăm veniturile extraordinare, în funcție de estimările pentru 2004: 10.000 mii lei

- repartizarea veniturilor excepționale pe trimestre:
  - trim. I = 10 mil × 40% = 4.000 mii lei;
  - trim. II = 10 mil × 60% = 6.000 mii lei;
  - trim. III şi IV = - .

2) Fundamentarea cheltuielilor totale

a) Fundamentăm cheltuielile materiale în funcție de următoarele elemente:

- cheltuieli materiale la 31.12.2003 = 1.896.304 mii lei (CM_o);
- indicele de creştere a volumului fizic al producţiei = 1,4;
- indicele general al inflaţiei = 1,5;

CM_1 = 1.896.304 mii lei × 1,4 × 1,5 = 3.982.238.4 mii lei;

- repartizarea cheltuielilor materiale din 2004 pe trimestre:
  - trim. I şi II: 3.982.238,4 mii lei × 30% = 1.194.671,52 mii lei;
  - trim. III şi IV: 3.982.238,4 mii lei × 20% = 796.447, 68 mii lei.

b) Fundamentăm cheltuielile de personal:

b1) fundamentarea cheltuielilor cu salariile brute se face în funcţie de următoarele elemente:

- salariul mediu brut realizat în 2003 =

$$= \frac{\text{Total salarii brute}}{\overline{\text{N}}\ \text{personal} \times 12} = \frac{1.931.634\ \text{mii lei}}{100 \times 12} = 1.609.695\ \text{lei/pers}\ (Sm_o);$$

- 1. Salarii brute în 2004 = 80 angajaţi × 1.609.695 lei/pers × 12 luni = =1.545.307,2 mii lei
- 2. creşteri de salarii (indexări) = 80 angajaţi ×1.609.695 lei/pers.× 0.08× × 12 luni = 123.624,576 mii lei.

TOTAL SALARII BRUTE 2004 (1 + 2)	=1.545.307,2 + 123.624,576 = = 1.668.931,776 mii lei

din care repartizat pe trimestre:

- trim. I şi II = 1.668.931,776 mii lei × 30% = 500.679,533 mii lei
- trim. III şi IV = 1.668.931,776 mii lei × 20% = 333.786,355 mii lei

b2) fundamentarea cheltuielilor cu cotele aferente salariilor:

- CAS = 1.668.931,776 mii lei × 22% = 367.165 mii lei
- fond sănătate = 1.668.931,776 mii lei × 7% = 116.825,224 mii lei
- fond şomaj = 1.668.931,776 mii lei × 3% = 50.068 mii lei
- fond risc + comision CM = 1.668.931,776 × 1,25% = 20.861,647 mii lei

TOTAL COTE SALARII 2004	= 554.919,871 mii lei

din care repartizat pe trimestre:

- trim. I şi II = 554.919,871 mii lei × 30% = 166.475,961 mii lei
- trim. III şi IV = 554.919,871 mii lei × 20% = 110.983,974 mii lei

c) Fundamentăm cheltuielile cu amortizarea imobilizărilor corporale, în funcţie de următoarele elemente:

- cheltuieli cu amortizarea la 31.12.2003 = 80.196 mii lei;
- amortizare degresivă AD1 a utilajelor noi puse în funcţiune în 2004:
  - Vi = 300 mil lei:
  - D = 10 ani
- $C_d = \left(\frac{1}{10}100\right) \times 2{,}00 = 20\%$
- AD1 în primul an (2002) = 300 mil × 20% = 60.000 mii lei

TOTAL cheltuieli cu amortizări în 2004	= 140.196 mii lei

din care repartizat pe trimestre:

- trim. I, II, III, IV = 35.049 mii lei.

d) Fundamentăm cheltuielile cu servicii terți, în funcție de:
- cheltuieli cu servicii terți la 31.12.2003 = 296.190 mii lei (Cs_0);
- indicele general al inflației = 1,5;
- Cs_1 = 296.190 mii lei × 1,5 = 444.285 mii lei, din care repartizat pe trimestre: trim. I, II, III, IV = 111.071,25 mii lei.

Recapitulația cheltuielilor de exploatare (mii lei):

Nr. crt.	Elemente de cheltuieli	TOTAL	din care			
			Trim. I	Trim. II	Trim. III	Trim. IV
1	Cheltuieli materiale	3.982.238,4	1.194.671,52	1.194.671,52	796.447,68	796.447,68
2	Cheltuieli cu personalul	2.223.851,65	667.155,5	667.155,5	444.770,3	444.770,3
3	Cheltuieli cu amortizarea	140.196	35.049	35.049	35.049	35.049
4	Cheltuieli cu servicii terți	444.285	111.071,25	111.071,25	111.071,25	111.071,25
	TOTAL cheltuieli de exploatare	6.790.571,05	2.007.947,3	2.007.947,3	1.387.338,2	1.387.338,2

e) Fundamentăm cheltuielile financiare, în funcție de elementele:
- cheltuieli financiare la 31.12.2003 = 1.700 mii lei (Cf_0);
- indice de creştere = 1,5;
- Cf_1 =1.700 mii lei × 1,5 = 2.550 mii lei, din care repartizat pe trimestre:
  - trim. I, II, III, IV = 637,5 mii lei.

f) Fundamentăm cheltuieli extraordinare, la nivelul anului precedent = 87.804 mii lei, cu repartizare pe trimestre:
- trim. I, II, III, IV = 21.951 mii lei.

g) Fundamentăm rezerva legală şi cheltuieli cu impozitul pe profit, în funcție de elementele:
- capital social la 31.12.2003 (nemodificat în 2004) = 4.035.600 mii lei
- rezervă legală maximă de constituit = 4.035.600 mii lei × 20% = = 807.120 mii lei
- rezervă legală existentă la 31.12.2003 = 19.524 mii lei
- rezervă legală rămasă de constituit = 787.596 mii lei – 19.524 mii lei = = 787.596 mii lei
- venituri din exploatare = 11.142.600 mii lei (C.A.)
- venituri financiare = 23.804 mii lei
- venituri extraordiare = 10.000 mii lei

VENITURI TOTALE = 11.176.404 mii lei

- cheltuieli din exploatare = 6.790.571 mii lei (conform recapitulației)
- cheltuieli financiare = 2.550 mii lei
- cheltuieli extraordinare = 87.804 mii lei

CHELTUIELI TOTALE = 6.880.925 mii lei

- Profit brut contabil = 11.176.404 – 6.880.925 = 4.295.479 mii lei
- Rezervă legală = 4.295.479 × 5% = 214.774 mii lei

(< rezerva rămasă de constituit de 787.596 mii lei, deci se constituie integral);

- Profit impozabil = Profit brut contabil – Rezerva legală = 4.295.479 mii lei – 214.774 mii lei = 4.080.705 mii lei
- Impozit pe profit = 4.080.705 mii lei × 25% = 1.020.176 mii lei
- Profit net = Profit brut contabil – Impozit pe profit = 4.295.479 mii lei – 1.020.176 mii lei = 3.275.303 mii lei

Recapitulația elementelor cu defalcare pe trimestre este următoarea:

- mii lei -

Nr. crt.	**Indicatori**	**TOTAL**	**din care**			
			Trim. I	**Trim. II**	**Trim. III**	**Trim. IV**
1	Venituri totale	11.176.404	3.352.731	3.354.731	2.234.471	2.234.471
2	Cheltuieli totale	6.880.925	2.030.536	2.030.536	1.409.927	1.409.927
3	Profit brut contabil	4.295.479	1.322.195	1.324.195	824.544	824.544
4	Rezervă legală	2.147.074	66.110	66.210	41.227	41.227
5	Profit impozabil	4.080.705	1.256.085	1.257.985	783.317	783.317
6	Impozit pe profit	1.020.176	314.021	314.496	195.829	195.829
7	Profit net	3.275.303	1.008.174	1.009.699	628.715	628.715

Pe baza calculelor de fundamentare prezentate, **Bugetul activității generale** este următorul:

- mii lei -

Specificație	Nr. rând	Exercițiul financiar					
		Precedent (realizat)	curent				
			Total preliminat	din care			
				trim. I	trim. II	trim. III	trim. IV
Venituri totale, din care: (rd. 02+08+09)	01	5.340.636	11.176.404	3.352.731	3.354.731	2.234.471	2.234.471
Venituri din exploatare, din care:	02	5.318.996	11.142.600	3.342.780	3.342.780	2.228.520	2.228.520
- subvenții pe produse	03	-	-	-	-	-	-
- subvenții pentru diferențe de preț	04	-	-	-	-	-	-
- transferuri	05	-	-	-	-	-	-
- prime pentru producătorii agricoli	06	-	-	-	-	-	-
- alte venituri	07	-	-	-	-	-	-
Venituri financiare	08	21.640	23.804	5.951	5.951	5.951	5.951
Venituri excepționale	09	-	10.000	4.000	6.000	-	-
Cheltuieli totale, din care:	10	5.116.542	6.880.925	2.030.536	2.030.536	1.409.927	1.409.927
Cheltuieli din exploatare, din care:	11	5.027.038	6.790.571	2.007.947	2.007.947	1.387.338	1.387.338
- cheltuieli materiale	12	1.896.304	3.982.234	1.194.672	1.194.672	796.447	796.447
- cheltuieli cu personalul, din care:	13	2.649.740	2.223.852	667.156	667.156	444.770	4440.770

Specificație	Nr. rând	Exercițiul financiar					
		Precedent (realizat)	curent				
			Total preliminat	din care			
				trim. I	trim. II	trim. III	trim. IV
- salarii brute	14	1.931.634	1.668.932	500.680	500.680	333.786	333.786
- cote salarii	15	718.106	554.920	166.476	166.476	110.984	110.984
- cheltuieli cu amortizări	16	80.196	140.196	35.049	35.049	35.049	35.049
- cheltuieli cu servicii terți	17	296.190	444.285	111.072	111.071	111.072	111.070
Cheltuieli financiare	18	1.700	2.550	637,5	637,5	637,5	637,5
Cheltuieli extraordinare	19	87.804	87.804	21.951	21.951	21.951	21.951
Rezervă legală	20	19.524	214.774	66.110	66.110	41.227	41.227
Acoperirea pierderilor din anul precedent	21	-	-	-	-	-	-
Impozitul pe profit	22	110.400	1.020.176	314.021	314.496	195.829	195.829
Rezultatul net al exercițiului	23	113.694	3.275.303	1.008.174	1.009.699	628.715	628.715

II. Bugetul activității de producție

1) Fundamentarea elementelor de cheltuieli variabile în funcție de volumul fizic al producției şi gradul de variabilitate a cheltuielilor:

- materii prime şi materiale;
- combustibil, energie şi apă;
- salarii;
- cote salarii.

a) materii prime şi materiale:
- cost unitar antecalculat = 80.000 lei/buc, din care:
  - variabil 90% × 80.000 = 72.000 lei;
  - fix 10% × 80.000 = 8.000 lei

b) combustibil, energie, apă:
- cost unitar antecalculat = 19.200 lei/buc, din care:
  - variabil 15% × 19.200 = 2.880 lei;
  - fix 85% × 19.200 = 16.320 lei

c) salarii
- cost unitar antecalculat = 32.000 lei/buc, din care:
  - variabil 80% × 32.000 = 25.600 lei
  - fix 20% × 32-000 = 6.400 lei

d) cote salarii
- cost unitar antecalculat = 10.640 lei/buc, din care:
  - variabil 80% × 10.640 = 8.512 lei
  - fix 20% × 10.640 = 2.128 lei

La nivelul producției preliminate de 37.142 buc, vom avea:

Nr. crt.	Elemente de cheltuieli	Cantitate preliminată (buc.)	Cost unitar variabil fix	Valoare totală variabilă fixă (mii lei)	din care trim. I 30% linear	 trim. II 30% linear	 trim. III 20% linear	 trim. IV 20% linear
1.	Materii prime şi materiale	37.142	72.000 8.000	2.674.224 297.136	802.267 74.284	802.267 74.284	534.845 74.284	534.845 74.284
2.	Combustibil, energie, apă	37.142	2.880 16.320	106.969 606.160	32.091 151.540	32.091 151.540	21.394 151.540	21.394 151.540
3.	Salarii	37.142	25.600 6.400	950.835 237.708	285.251 59.427	285.251 59.427	190.167 59.427	190.167 59.427
4.	Cote salarii	37.142	8.512 2.128	316.153 79.038	94.846 19.759	94.846 19.760	63.230 19.759	63.231 19.760

2) Fundamentarea elementelor de cheltuieli fixe

a) cheltuieli cu amortizări, conform „Bugetului activității generale", respectiv:

140.196 mii lei, din care: trim. I, II, III, IV = 35.049 mii lei

b) cheltuieli cu lucrări şi servicii terţi, în funcţie de indicele inflației:

- cheltuieli cu lucrări terţi la 31.12.2003 = 296.190 mii lei
- indicele general al inflației = 1,5
- cheltuieli preliminate = 296.190 × 1,5 = 444.285 mii lei din care: trim. I, II, III, IV = 111.071,25 mii lei

c) alte cheltuieli de exploatare = Total cheltuieli de exploatare din „Bugetul activității generale" – (materii prime şi materiale + combustibil, energie, apă + amortizări + salarii + cote salarii + lucrări şi servicii terți)

- Total cheltuieli de exploatare = 6.790.571 mii lei
- cheltuieli cu materii prime şi materiale = 2.674.224 (variabile) + 297.136 (fixe) = 2.971.360 mii lei
- cheltuieli cu combustibil, energie, apă =106.969+606.160= 713.129 mii lei
- cheltuieli cu salarii = 950.835 + 237.708 = 1.188.543 mii lei
- cheltuieli cu cote salarii = 316.153 + 79.038 = 395.191 mii lei
- cheltuieli cu amortizări = 140.196 mii lei
- cheltuieli cu lucrări şi servicii terţi = 444.285 mii lei

Alte cheltuieli (diferența) = 937.867 mii lei

În baza calculelor de fundamentare prezentate, **Bugetul activității de producție** este următorul:

- mii lei -

Specificație	Nr. rd.	Exercițiul financiar					
		Precedent (realizat)	curent				
			Total preliminat	din care			
				trim. I	trim. II	trim. III	trim. IV
Producția marfă din care	01	5.318.996	11.142.600	3.342.780	3.342.780	2.228.520	2.228.520

Specificație	Nr. rd.	Exercițiul financiar					
		Precedent (realizat)	curent				
			Total preliminat	din care			
				trim. I	trim. II	trim. III	trim. IV
Costul de producție total din care	02	5.027.038	6.790.571	2.007.947	2.007.947	1.387.338	1.387.338
- materii prime şi materiale	03	1.209.400	2.971.360	876.551	876.551	609.129	609.129
- combustibil, energie, apă	04	571.790	713.129	183.631	183.631	172.934	172.934
- amortizări	05	80.196	140.196	35.049	35.049	35.049	35.049
- lucrări şi servicii terți	06	296.190	444.285	111.072	111.071	111.072	111.070
- salarii	07	1.931.634	1.188.543	344.678	344.678	249.594	249.593
- cote salarii	08	718.106	395.191	118.557	118.557	79.038	79.039
- alte cheltuieli	09	219.722	937.867	338.409	338.409	130.522	130.527
Rezultate - profit (rd-01-02)	10	291.958	4.352.029	1.334.833	1.334.833	841.182	841.181
- pierdere (rd 02-01)	11	-	-	-	-	-	-
Recapitulația costurilor total din care	12	5.027.038	6.790.571	2.007.947	2.007.947	1.387.338	1.387.338
- cheltuieli materiale	13	2.157.576	4.268.970	1.206.303	1.206.304	928.184	928.181
- cheltuieli cu munca vie	14	2.649.740	1.583.734	463.235	463.235	328.632	328.632
- alte cheltuieli	15	219.722	937.867	338.409	338.409	130.522	130.527

Observație: Am considerat următoarele:

- Producția marfă = Total venituri din exploatare din Bugetul activității generale
- Costul de producție = Total cheltuieli din exploatare din Bugetul activității generale
- În Recapitulația costurilor, cheltuielile cu amortizarea, cu combustibil, energie, apă şi lucrări terți au fost incluse în cheltuielile materiale.

III. Bugetul activității de trezorerie

Pentru a facilita elaborarea acestuia vom întocmi mai întâi **Repartizarea profitului net**, ştiind că din profitul net estimat în Bugetul activității generale, repartizăm:

a) rezerva legală conform estimării din Bugetul activității generale;
b) 10% pentru rezerve statutare;
c) 50% pentru creşterea surselor proprii de finanțare;
d) diferența – pentru dividende de plată.

- mii lei -

Specificație	Nr. rd.	Exercițiul financiar					
		Precedent (realizat)	curent				
			Total preliminat	din care			
				trim. I	trim. II	trim. III	trim. IV
Profit net al exercițiului	01	113.694	3.275.303	1.008.174	1.009.699	628.715	628.715
Rezervă legală	02	19.524	214.774	66.110	66.210	41.227	41.227
Rezerve statutare	03	–	306.053	94.206	94.349	58.749	58.749
Surse proprii de finanțare	04*	35.862	1.530.265	471.032	471.745	293.744	293.744
Dividende de plată	05*	58.308	1.224.211	1.224.211	-	-	-

*) Din balanța la 31.12.2003, deci le considerăm date în enunț.

Observație: Sumele precedente (realizate) pentru fondul de participare la profit şi sursele proprii de finanțare – au fost preluate din Balanța de verificare la 31.12.2001, deoarece în bilanț, sumele respective se găsesc cumulate în pasiv (ct. 112+118). În mod asemănător am procedat şi pentru dividendele de plată.

Pentru elaborarea **Bugetului activității de trezorerie**, avem în vedere următoarele elemente:

a) Resursele proprii la 01.01.2003 şi 01.01.2004 s-au preluat din Balanța de verificare la 31.12.2003

b) Veniturile şi cheltuielile preliminate pentru 2004 s-au preluat din Bugetul activității generale.

În acest context, **Bugetul activității de trezorerie** este următorul:

- mii lei -

Specificație	Nr. rd.	Exercițiul financiar					
		Precedent (realizat)	curent				
			Total preliminat	din care			
				trim. I	trim. II	trim. III	trim. IV
Resurse proprii (rd. 02+05)	01	5.410.774	12.976.829	3.889.873	3.892.686	2.569.442	2.569.442
Resurse proprii la începutul perioadei (rd.03+04)	02	55.934	55.386	–	–	–	–
- rezerve	03	8.320	19.524	–	–	–	–
- alte fonduri	04	50.614	35.862	–	–	–	–
Resurse proprii ale perioadei (rd. 06+07+08+09)	05	5.351.840	12.921.443	3.889.873	3.892.686	2.569.442	2.569.442
- venituri din exploatare (exclusiv subvenții pentru produse)	06	5.318.996	11.142.600	3.342.780	3.342.780	2.228.520	2.228.520
- venituri financiare	07	21.640	23.804	5.951	5.951	5.951	5.951

Specificație	Nr. rd.	Exercițiul financiar					
		Precedent (realizat)	curent				
			Total preliminat	din care			
				trim. I	trim. II	trim. III	trim. IV
- venituri extraordinare	08	-	10.000	4.000	6.000	-	-
- alte resurse	09	11.204	1.745.039	537.142	537.955	334.971	334.971
- rezerve	10	11.204	214.774	66.110	66.210	41.227	41.227
- alte fonduri	11	-	1.530.265	471.032	471.745	293.744	293.744
Necesar de resurse (rd. 13 la 24)	12	5.205.054	9.285.116	3.833.719	2.309.982	1.570.707	1.570.708
- finanțare cheltuieli exploatare (exclusiv amortizarea)	13	4.946.842	6.650.375	1.972.898	1.972.898	1.352.289	1.352.290
- finanțare cheltuieli financiare	14	1.700	2.550	638	637	638	637
- finanțare cheltuieli extraordinare	15	87.804	87.804	21.951	21.951	21.951	21.951
- rambursări de credite	16	–	–	–	–	–	–
- finanțare imobilizări	17	–	300.000	300.000	–	–	–
- majorare rezerve	18	–	–	–	–	–	–
- impozit pe profit	19	110.400	1.020.176	314.021	314.496	195.829	195.829
- cota managerului	20	–	–	–	–	–	–
- vărsăminte la buget	21	–	–	–	–	–	–
- plată dividende	22	58.308	1.224.211	1.224.211	–	–	–
- alte cheltuieli	23	–	–	–	–	–	–
Excedent (rd. 01 – 12)	24	205.720	3.691.713	56.154	1.582.704	998.735	998.734
Deficit (rd. 12 – 01)	25	–	–	–	–	–	–
Acoperire deficit - credite	26	–	–	–	–	–	–
- subvenții pe produse	27	–	–	–	–	–	–
- alocații pentru investiții (rd. 01 – 09)	28	–	–	–	–	–	–

Observație: Excedentul preliminat de 3.691.713 mii lei se compune din resursele proprii existente la începutul anului (rezerve şi fonduri în sumă de 55.386 mii lei), la care se adaugă excedentele trimestriale, conform tabelului.

Notă: Întrucât Balanța de verificare la 31.12.2003 se referă la sume din anul precedent (realizate), iar în capitolul de față prezentăm modalitatea de obținere a datelor preliminate pentru 2004, nu am mai prezentat balanța (datele extrase din balanța vor fi considerate ca atare, ca făcând parte din enunț).

IV. Bugetul activităţii de încasări şi plăţi în valută

- mii $ SUA -

Specificaţie	Nr. rd.	Exerciţiul financiar					
		Precedent (realizat)	curent				
			Total	din care			
				trim. I	trim. II	trim. III	trim. IV
Disponibil la începutul anului	01	–	–	–	–	–	–
Încasări în cursul anului (rd.03+10 la 12) din:	02	–	450	125	170	25	130
Activitatea de bază (rd. 04 la 09)	03	–	200	100	100	–	–
- export direct	04	–	200	100	100	–	–
- lucrări în străinătate	05	–	–	–	–	–	–
- servicii internaţionale	06	–	–	–	–	–	–
- aport valutar	07	–	–	–	–	–	–
- comisioane încasate	08	–	–	–	–	–	–
- alte operaţiuni externe	09	–	–	–	–	–	–
Valută cumpărată de la bănci comerciale	10	–	150	–	45	–	105
Credite în valută primite	11	–	100	25	25	25	25
Dobânzi încasate pentru depozite	12	–	–	–	–	–	–
Plăţi – total (rd. 14 + 18)	13	–	60	–	–	25	35
Importuri – total (rd. 15 la 17) – pentru:	14	–	50	–	–	25	25
- investiţii proprii	15	–	–	–	–	–	–
- materii prime	16	–	50	–	–	25	25
- mărfuri	17	–	–	–	–	–	–
Alte cheltuieli în valută –total (rd 19 la 25) din care	18	–	10	–	–	–	10
- salarii în străinătate	19	–	–	–	–	–	–
- reclamă şi publicitate	20	–	–	–	–	–	–
- deplasări	21	–	10	–	–	–	10
- restituiri credite	22	–	–	–	–	–	–
- dobânzi plătite	23	–	–	–	–	–	–
- alte cheltuieli	24	–	–	–	–	–	–
valută vândută băncilor comerciale	25	–	–	–	–	–	–
Disponibil la sfârşitul anului (S_i + Î – P)	26	–	390	125	170	–	95

V. Bugetul activităţii de investiţii

- mii lei -

Specificaţie	Nr. rd.	Exerciţiul financiar					
		Precedent (realizat)	curent				
			Total	din care			
				trim. I	trim. II	trim. III	trim. IV
Resurse proprii (rd. 02 la 07)	01	116.058	1.670.461	506.081	506.794	328.793	328.793
- disponibil la începutul perioadei	02	–	–	–	–	–	–
- sume din valorificarea pieselor din dezmembrări	03	–	–	–	–	–	–
- sume din vânzarea activelor	04	–	–	–	–	–	–

Specificație	Nr. rd.	Exercițiul financiar					
		Precedent (realizat)	curent				
			Total	din care			
				trim. I	trim. II	trim. III	trim. IV
- amortizarea imobilizărilor	05	80.196	140.196	35.049	35.049	35.049	35.049
- sume repartizate din profit net	06	35.862	1.530.265	471.032	471.745	293.744	293.744
- alte surse	07	–	–	–	–	–	–
Destinație resurse proprii - Rambursări credite	08	–	–	–	–	–	–
Finanțare investiții (rd. 01 – 08)	09	116.058	1.670.461	506.081	506.794	328.793	328.793
Cheltuieli de investiții din care	10	–	500.000	350.000	50.000	50.000	50.000
- continuare lucrări	11	87.350	200.000	50.000	50.000	50.000	50.000
- lucrări noi	12	–	–	–	–	–	–
- achiziție de bunuri din care	13	–	300.000	300.000	–	–	–
- dotări	14	–	300.000	300.000	–	–	–
Excedent (rd. 09 – 10)	15	116.058	1.170.461	156.081	456.794	278.793	278.793
Deficit (rd. 10 – 9) acoperit din:	16	–	–	–	–	–	–
- credite	17	–	–	–	–	–	–
- alte surse	18	–	–	–	–	–	–
- alocații de la buget	19	–	–	–	–	–	–

Observație: Realizările anului 2003 pe linie de investiţii sunt:

- amortizarea imobilizărilor corporale
- realizarea de imobilizări corporale în curs de execuție (ct. 231).

Pentru anul 2004 se preconizează continuarea lucrărilor în curs şi achiziția de noi utilaje, cheltuieli de investiții care se încadrează în resursele proprii preliminate.

VI. Bugetul împrumuturilor garantate de stat

- monedă de contract - USD -

Specificație	Nr. rd.	Exercițiul financiar					
		Precedent (realizat)	curent				
			Total	din care			
				trim. I	trim. II	trim. III	trim. IV
Datoria efectivă la începutul perioadei	01		–	×	×	×	×
Încasări din împrumuturi	02	–	500.000	–	–	500.000	–
Plăți aferente împrumuturilor din care (rd. 05 + 06)	03	–	25.000	–	–	12.500	12.500
- plăți restante	04	–	–	–	–	–	–
- rambursări de capital	05	–	–	–	–	–	–
- dobânzi	06	–	25.000	–	–	12.500	12.500
Datoria efectivă la sfârşitul perioadei (S_i + Î – P)	07	–	475.000	×	×	×	×

Observaţie: Dobânda aferentă împrumutului s-a calculat în funcţie de rata anuală: 500.000 $ × 10% = 50.000 $, din care pe trim. III şi IV ⇒25.000 $ cu eşalonare egală (câte 12.500 $/trim.)

VII. Bugetul constituirii şi utilizării rezervelor şi fondurilor

Se elaborează luând în calcul următoarele elemente:

- rezerva legală preliminată în „Bugetul activităţii generale"
- rezerva statutară şi fondul de creştere a surselor proprii de finanţare, din „Repartizarea profitului net".

- mii lei -

Specificaţie	Nr. rd.	Exerciţiul financiar					
		Precedent (realizat)	curent				
			Total	din care			
				trim. I	trim. II	trim. III	trim. IV
I. Rezervă legală							
a) Resurse din care	01	19.524	234.298	66.110	66.210	41.227	41.227
- sold la 01.01	02	8.320	19.524	×	×	×	×
- repartizări din profitul curent	03	11.204	214.774	66.110	66.210	41.227	41.227
- alte resurse	04	–	–	–	–	–	–
b) Utilizare din care	05	–	–	–	–	–	–
- acoperire pierderi precedente	06	–	–	–	–	–	–
- alte utilizări	07	–	–	–	–	–	–
c) Sold la 31.12 (a – b)	08	19.524	234.298	×	×	×	×
II. Rezerve statutare							
a) Resurse din care:	01	–	306.053	94.206	94.349	58.749	58.749
- sold la 01.01	02	–	–	×	×	×	×
- repartizări din profitul curent	03	–	306.053	94.206	94.349	58.749	58.749
b) Utilizare pentru creştere capital social	04	–	–	–	–	–	–
c) Sold la 31.12 (a – b)	05	–	306.053	94.206	94.349	58.749	58.749
III. Fond de creştere a surselor proprii							
a) Resurse din care:	01	50.614	1.566.127	471.032	471.745	293.744	293.744
- sold la 01.01	02	50.614	35.862	×	×	×	×
- repartizări din profitul curent	03	–	1.530.265	471.032	471.745	293.744	293.744
b) Utilizare pentru finanţare	04	14.752	500.000	350.000	50.000	50.000	50.000
c) Sold la 31.12 (a – b)	05	35.862	1.066.127	×	×	×	×

VIII. Principalii indicatori economico-financiari

Se calculează în funcţie de datele la 31.12.2003 din Bilanţul patrimonial şi Contul de profit şi pierderi, pentru a permite caracterizarea în detaliu a întreprinderii.

Aceasta asigură utilizatorilor posibilitatea de a acţiona pentru înlăturarea riscului şi dependenţei financiare, în condiţiile de respectare a exigenţei impuse de bugetarea financiară.

Principalii indicatori calculaţi pe exemplul nostru sunt prezentaţi în continuare:

1) Pragul de rentabilitate = reflectă nivelul producţiei pentru care profitul este nul:

$$\text{Prag rentabilitate} = \frac{\text{Costuri fixe}}{P_v \text{ unitar} - \text{Cost variabil unitar}}$$

Avem elementele:

- preţ mediu de vânzare unitar = 200.000 lei/buc
- costurile variabile unitare preluate din Fişa de antecalcul a produsului A sunt:
  - materii prime şi materiale directe = 80.000 × 90% = 72.000 lei/buc
  - combustibil, energie, apă = 19.200 × 15% = 2.880 lei/buc
  - salarii = 32.000 × 80% = 25.600 lei/buc
  - cote salarii = 11.520 × 80% = 8.512 lei/buc

TOTAL cost variabil unitar = 108.992 lei/buc

- producţia fizică realizată = 26.530 buc ⇒ TOTAL cheltuieli variabile = 26.530 buc × 108.992 lei/buc = 2.891.557.888 mii lei

TOTAL cheltuieli de exploatare din Contul de profit şi pierderi = 5.027.038 mii lei (rd. 25) ⇒ TOTAL cheltuieli de exploatare – TOTAL cheltuieli variabile = 5.027.038 mii lei – 2.891.558 mii lei = 2.135.480 mii lei

Deci: Prag rentabilitate = $\frac{2.135.480.000}{200.000 - 108.992}$ = 23.465 buc (producţia fizică pentru care profitul este zero).

2) Lichiditatea globală (generală) = reflectă posibilitatea activelor curente de a se transforma în termen scurt în lichidităţi, pentru a putea plăti datoriile exigibile.

Este favorabilă pentru mărimi supraunitare (2 ÷ 2,5)

$$L_g = \frac{\text{Active circulante}}{\text{Datorii curente}}$$

Avem elementele din Bilanţul patrimonial:

- active circulante = 884.674 mii lei (rd. 37)
- datorii curente = 856.382 mii lei (rd. 76)

Deci: Lichiditatea globală = $\frac{884.674}{856.382} = 1,03$ (lichiditate generală nesatisfăcătoare)

3) Lichiditatea intermediară (redusă)

Este favorabilă când tinde spre 1 (0,5 ÷ 1)

$$L_r = \frac{\text{Active circulante} - \text{Stocuri}}{\text{Datorii curente}}$$

Avem elementele din Bilanţul patrimonial:

- active circulante = 884.674 mii lei (rd. 37)
- stocuri = 291.404 mii lei (rd. 21)

- datorii curente = 856.382 mii lei (rd.76)

Deci: Lichiditatea redusă = $\frac{884.674 - 291.404}{856.382} = 0,69$ (lichiditate redusă acceptabilă)

4) Lichiditate imediată

$$L_i = \frac{\text{Trezorerie}}{\text{Datorii pe termen scurt}}$$

Avem elementele din bilanțul patrimonial:

- trezorerie = TOTAL alte active circulante – Clienți şi costuri asimilate (rd 36 – rd 23) = 593.270 – 471.370 = 121.900 mii lei
- datorii pe termen scurt = Total datorii (rd. 76) – Furnizori şi conturi asimilate (rd. 73) – Credite curente de trezorerie (rd. 72) = 856.382 mii lei - 98.196 mii lei - ∅ = 758.186 mii lei

Deci: Lichiditatea imediată = $\frac{121.900}{758.186} = 0,16$.

5) Securitatea financiară reflectă gradul în care capitalurile proprii asigură finanțarea activității.

$$S_f = \frac{\text{Capitaluri proprii}}{\text{Datorii pe termen mediu şi lung}}$$

Este favorabilă pentru valori supraunitare.

Avem elementele din Bilanțul patrimonial:

- capitaluri proprii = 4.090.986 mii lei (rd. 68)
- datorii pe termen mediu şi lung = Ø (rd. 72)

Deci, Securitate financiară $\frac{4.090.986}{\varnothing} = +\infty$ (securitate financiară maximă, neavând credite pe termen mediu şi lung).

6) Rata rentabilității economice reflectă eficiența mijloacelor materiale şi financiare alocate.

$$R_e = \frac{\text{Profitul din exploatare}}{\text{TOTAL active}}$$

Este favorabilă când depăşeşte rata inflației şi trebuie să permită reînnoirea şi majorarea cât mai rapid a activelor.

Avem elementele:

- profitul din exploatare, din Contul de Profit şi Pierderi = 291.958 mii lei (rd.26)
- total active din Bilanțul patrimonial = Total activ (rd. 43) - Conturi de regularizare (rd. 41) = 4.947.368 mii lei – Ø = 4.947.368 mii lei

Deci, $R_e = \frac{291.958}{4.947.368} = 0{,}06$ (6%) $\Rightarrow$ o rată redusă, dovedind o slabă eficienţă a mijloacelor alocate.

7) Rata rentabilităţii financiare reflectă capacitatea capitalurilor de a produce profit.

$$R_f = \frac{\text{Profit net}}{\text{Capitaluri proprii}}$$

Avem elementele:

- profit net
  - din Contul de profit şi pierderi = 113.694 mii lei (rd. 55)
  - din Bilanţul patrimonial = 113.694 mii lei (rd. 62)
- capitaluri proprii, din Bilanţul patrimonial = 4.090.986 mii lei (rd. 68)

Deci, $R_f = \frac{113.694}{4.090.986} = 0{,}03$ (3%) $\Rightarrow$ o rată redusă, dovedind o slabă capacitate a capitalurilor proprii de a produce profit.

8) Solvabilitatea patrimonială reflectă gradul în care întreprinderea poate face faţă obligaţiilor de plată.

$$S_p = \frac{\text{Capital propriu}}{\text{Total pasiv}} \cdot 100$$

Este favorabilă când este mai mare de 30%, indicând ponderea surselor proprii în total surse.

Avem elementele din Bilanţul patrimonial:

- capitaluri proprii = 4.090.986 mii lei (rd. 68)
- TOTAL pasiv = 4.947.368 mii lei (rd. 81)

Deci, $S_p = \frac{4.090.986}{4.947.368} \cdot 100 = 83\%$ $\Rightarrow$ solvabilitate foarte bună, indicând o pondere însemnată a capitalurilor proprii în total surse (nu avem credite pe termen lung, iar datoriile pe termen scurt au o pondere redusă).

9) Rata autonomiei financiare

$$R_{af} = \frac{\text{Capital străin}}{\text{Capital propriu}} \cdot 100$$

Este favorabilă atunci când tinde către Ø.

Avem elementele din Bilanţul patrimonial:

- capital străin = Ø (rd. 72);
- capital propriu = 4.090.986 mii lei (rd. 68),

Deci $R_{af} = \frac{\varnothing}{4.090.986} = \varnothing \Rightarrow$ o rată maximă, dovedind că întreprinderea foloseşte în întregime surse proprii, fără a apela la credite pe termen mediu şi lung (capitaluri străine).

10) Gradul de îndatorare

- reflectă proporția în care întreprinderea este finanțată din alte surse decât fondurile proprii.

$$G_{\hat{i}} = \frac{\text{Plăți exigibile}}{\text{Total activ}} \cdot 100$$

Este favorabil atunci când tinde către Ø.

Avem elementele din Bilanțul patrimonial:

- plăți exigibile = 856.382 mii lei (rd. 76)
- TOTAL activ = 4.947.368 mii lei (rd. 43)

Deci, $G_{\hat{i}} = \frac{856.382}{4.947.368} \cdot 100 = 17\% \Rightarrow$ un grad de îndatorare relativ redus.

11) Rata profitului = reflectă ponderea profitului brut al exercițiului în cifra de afaceri. Este favorabilă pentru valori cât mai mari.

$$R_p = \frac{\text{Profitul brut}}{\text{Cifra de afaceri}} \cdot 100$$

Avem elementele din Contul de profit şi pierderi:

- profit brut = 224.094 mii lei (rd. 52)
- cifra de afaceri = 5.306.024 mii lei (rd. 03)

Deci, $R_p = \frac{224.094}{5.306.024} \cdot 100 = 4{,}2\% \Rightarrow$ o rată a profitului scăzută, reflectând o pondere redusă a profitului brut în volumul total al vânzărilor.

12) Potențialul de dezvoltare = reflectă gradul în care alte fonduri (fondul pe creşterea surselor proprii de finanțare), asigură nevoile de dezvoltare ale întreprinderilor (modernizări, investiții etc.).

$$P_d = \frac{\text{Repartizare din profit pentru dezvoltare}}{\text{Active circulante - Obligații}} \cdot 100$$

Este favorabil pentru valori cât mai mari.

Avem elementele din Bilanțul patrimonial:

- repartizări din profit pentru creşterea surselor proprii de finanțare (rd. 65, din care s-a dedus fondul de participare la profit de 15.000 mii lei) (alte fonduri) = 20.862 mii lei
- active circulante = 884.674 mii lei (rd. 37)
- obligații = 856.382 mii lei (rd. 76)

Deci, $P_d = \frac{20.862}{884.674 - 856.382} \cdot 100 = 74\% \Rightarrow$ un potențial de dezvoltare ridicat, întrucât întreprinderea a alocat o parte însemnată din profitul net pentru creşterea surselor proprii de finanțare.

13) Perioada de recuperare a creanțelor

$$P_{rc} = \frac{\text{Debitori + Facturi neîncasate}}{\text{Cifra de afaceri}} \cdot 365 \text{ zile}$$

Este favorabilă pentru valori cât mai reduse.

Avem elementele:

- debitori = Ø (rd. 24) din Bilanțul patrimonial
- facturi neîncasate (clienți) = 471.370 mii lei (rd. 23), din Bilanțul patrimonial
- cifra de afaceri = 5.306.024 mii lei (rd. 03) din Contul de Profit şi pierderi.

Deci, $P_{rc} = \frac{\varnothing + 471.370}{5.306.024} \cdot 365 = 32 \text{ zile} \Rightarrow$ o perioadă de recuperare de 1 lună (acceptabilă).

14) Perioada de rambursare a datoriilor

$$P_{rd} = \frac{\text{Obligatii}}{\text{Cifra de afaceri}} \cdot 365 \text{ zile}$$

Este favorabilă pentru valori cât mai reduse.

Avem elementele:

- obligații = 856.382 mii lei (rd. 76) din Bilanțul patrimonial
- cifra de afaceri = 5.306.024 mii lei (rd. 03) din Contul de profit şi pierderi

Deci, $P_{rd} = \frac{856.382}{5.306.024} \cdot 365 = 59 \text{ zile} \Rightarrow$ o perioadă de rambursare de 2 luni (mare).

15) Rotația stocurilor – reflectă viteza de rotație a stocurilor în cadrul gestiunilor întreprinderii.

$$R_s = \frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Total stocuri} - \text{Facturi neîncasate}} \cdot 365 \text{ zile}$$

Este favorabilă pentru valori cât mai reduse, reflectând o viteză de rotație mare.

Avem elementele:

- cifra de afaceri = 5.306.024 mii lei (rd. 03), din contul de Profit şi pierderi
- total stocuri = 291.404 mii lei (rd. 21), din Bilanțul patrimonial
- facturi neîncasate privind stocurile (clienți) = 129.415 mii lei, din Balanța de verificare

Deci, $R_s = \frac{5.306.024}{291.404 - 129.415} \cdot 365 = 15 \text{ zile} \Rightarrow$ o viteză de rotație redusă.

16) Productivitatea muncii – reflectă la modul general, cifra de afaceri ce revine pe o persoană angajată (există de altfel, multiple modalități de calcul al productivității, dar ne-am oprit asupra variantei celei mai sintetice).

$$W = \frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Numar total de personal}}$$

Este favorabilă pentru valori cât mai ridicate.

Avem elementele:

- cifra de afaceri = 5.306.024 mii lei (rd. 03), din contul de Profit şi pierderi
- numărul de personal = 100 angajați (din enunț)

Deci, $W = \frac{5.306.024.000}{100} = 53.060.240$ lei/pers $\Rightarrow$ o productivitate ridicată.

17) Ponderea salariilor în costuri

$$P_{sc} = \frac{\text{Salarii directe}}{\text{Costuri de producție directe}} \cdot 100$$

Sau, într-un mod mai general: $\frac{\text{Cheltuieli cu remunerațiile personalului}}{\text{Total cheltuieli de exploatare}}$.

Avem elementele:

- cheltuieli cu salariile = 1.931.634 mii lei (rd. 20), din Contul de Profit şi Pierdere.
- Total cheltuieli de exploatare = 5.027.038 mii lei (rd. 25), din Contul de Profit şi Pierderi.

Deci, $P_{sc} = \frac{1.931.634}{5.027.038} \cdot 100 = 38,4\% \Rightarrow$ o pondere ridicată a salariilor în costuri, aproape de jumătate din totalul cheltuielilor. (Se justifică numai dacă în întreprindere, manopera are o pondere mai mare în realizarea produsului, în raport cu cheltuielile materiale. În cazul nostru, întrucât ponderea cea mai mare în costul produsului o are materia primă, rezultatul este nesatisfăcător, dovedind cheltuieli ridicate cu plata personalului indirect productiv şi a celui neproductiv).

18) Rata solvabilității generale – reflectă gradul în care activele totale acoperă plata datoriilor.

$$R_{sg} = \frac{\text{Active totale}}{\text{Datorii curente}}$$

Este favorabilă pentru valori cât mai ridicate.

Avem elementele:

- active totale (mai puțin cele de regularizare) = 4.947.368 mii lei (rd. 43) din Bilanțul patrimonial
- datorii curente = 856.382 mii lei (rd.76) din Bilanțul patrimonial

Deci, $R_{sg} = \frac{4.947.368}{856.382} = 5,78 \Rightarrow$ o rată ridicată (activele totale sunt de $\cong 6$ ori mai mari decât datoriile curente).

19) Rata de finanțare a stocurilor

$$R_{fs} = \frac{\text{Capital permanent - Active imobilizate}}{\text{Stocuri}}$$

Este favorabilă pentru valori cât mai ridicate.

Avem elementele:

- capital permanent = 4.090.986 mii lei (rd. 70) din Bilanțul patrimonial
- active imobilizate = 4.062.694 mii lei (rd. 13) din Bilanțul patrimonial
- stocuri = 291.404 mii lei (rd. 21) din Bilanțul patrimonial

Deci, $R_{fs} = \frac{4.090.986 - 4.062.694}{291.404} = 0,097\ (9,7\%)$.

20) Rata capitalului propriu față de activele imobilizate

$$R_{ca} = \frac{\text{Capital propriu}}{\text{Active imobilizate}}$$

Este favorabilă pentru valori cât mai ridicate.

Avem elementele din Bilanțul patrimonial:

- capital propriu = 4.090.986 mii lei (rd. 68)
- active imobilizate = 4.062.694 mii lei (rd. 13)

Deci, $R_{ca} = \frac{4.090.986}{4.062.694} = 1,006 \Rightarrow$ capital propriu $\cong$ activele imobilizate.

21) Rotația activului total

$$R_{at} = \frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Active totale}} \times 365 \text{ zile}$$

Este favorabilă pentru valori cât mai scăzute, dovedind o viteză de rotație ridicată.

Avem elementele:

- cifra de afaceri = 5.306.024 mii lei (rd. 03) din Contul de Profit şi pierderi);
- total active (mai puțin cele de regularizare) = 4.947.368 mii lei (rd. 43) din Bilanțul contabil.

Deci, $R_{at} = \frac{5.306.024}{4.947.368} \times 365 = 391 \text{ zile}$ (> 1 an calendaristic, favorabilă, ținând cont că în total activ, avem şi activele imobilizate cu D > 1 an).

22) Rata rentabilității resurselor consumate

$$R_{rc} = \frac{\text{Profit net}}{\text{Cheltuieli totale}} \times 100$$

Este favorabilă pentru valori cât mai mari

Avem elementele din Contul de Profit şi pierderi:

- profit net = 113.694 mii lei (rd. 55)
- cheltuieli totale = 5.116.542 mii lei (rd. 51)

Deci, $R_{rc} = \frac{113.694}{5.116.542} \times 100 = 2,2\,\% \Rightarrow$ o rată scăzută în raport cu resursele consumate.

23) Fond de rulment total

F_{rt} = Total active – Active imobilizate
Este favorabil pentru valori cât mai ridicate.
Avem elementele din Bilanțul patrimonial:
- Total active = 4.947.368 mii lei (rd. 43)
- Active imobilizate = 4.062.694 mii lei (rd. 13)

Deci, F_{rt} = 4.947.368 – 4.062.694 = 884.674 mii lei.

24) Fond de rulment permanent

F_{rp} = Capital propriu + Împrumuturi pe termen lung – Active imobilizate
Avem elementele din Bilanțul patrimonial:
- capital propriu = 4.090.986 mii lei (rd. 68)
- împrumuturi pe termen lung = Ø (rd. 72)
- active imobilizate = 4.062.694 mii lei (rd. 13)

Deci, F_{rp} = 4.090.986 + Ø – 4.062.694 = 28.292 mii lei.

25) Fond de rulment propriu

F_{rpr} = Capital propriu – Active imobilizate
Avem elementele din Bilanțul patrimonial:
- capital propriu = 4.090.986 mii lei (rd. 68)
- active imobilizate = 4.062.694 mii lei (rd. 13)

Deci, F_{rpr} = 4.090.986 – 4.062.694 = 28.292 mii lei $\Rightarrow$ F_{rpr} = F_r permanent, deoarece nu avem credite pe termen mediu şi lung.

26) Necesar de finanțat = fond de rulment permanent + plăți restante – fond de rulment propriu + pierderi precedente = 28.292 – 28.292 = Ø, deoarece nu avem plăți restante şi nici pierderi din anii anteriori.

27) Gradul de acoperire a activelor circulante cu capital propriu

$$G_{aa} = \frac{\text{Fond rulment propriu}}{\text{Fond rulment total}} \times 100 = \frac{28.292}{884.674} = 3{,}2\% \text{ (redus).}$$

28) Necesarul de fond de rulment

NF_r = Stocuri + creanțe +active de regularizare – datorii curente – pasive de regularizare
Avem elementele din Bilanțul patrimonial:
- stocuri = 291.404 mii lei (rd. 21)
- creanțe = 471.370 mii lei (rd. 23)
- active de regularizare = Ø (rd. 38)
- datorii curente = 856.382 mii lei (rd. 76)
- pasive de regularizare = Ø (rd. 80)

NF_r = 291.404 + 471.370 – 856.382 = - 93.608 mii lei.

29) Fond de rulment net global

F_{rng} = Capital permanent – Active imobilizate

Avem elementele din Bilanțul patrimonial:

- capital propriu = 4.090.986 mii lei (rd. 68)
- active imobilizate = 4.062.694 mii lei (rd. 13)

Deci, F_{rng} = 4.090.986 – 4.062.694 = 28.292 mii lei.

30) Trezoreria netă

T_n = Fond rulment net global – Necesar fond de rulment = 28.292 mii lei – (-93.608 mii lei) = +121.900 mii lei ⇒ trezorerie pozitivă (aspect favorabil).

REZUMAT

Bugetul de venituri şi cheltuieli (BVC) este instrumentul prin care contabilitatea de gestiune îşi exercită funcția previzională la nivel de întreprindere. El poate fi privit prin prismă: economică, financiară şi bănească.

Bugetul îndeplineşte o funcție de estimare a veniturilor şi cheltuielilor, de control a activității desfăşurate şi de asigurare a echilibrului financiar.

Există mai multe criterii de clasificare a bugetelor, având astfel: bugete generale şi parțiale; de bază şi rezultante; fixe şi flexibile; pe produse şi pe sectoare etc. – întocmite în funcție de necesitățile de previziune şi control.

Generatorii de venituri şi purtătorii de cheltuieli de care se ține seama la întocmirea bugetelor pot fi – atât producția însăşi, cât şi secțiile, atelierele şi sectoarele întreprinderii.

Bugetarea veniturilor şi cheltuielilor se realizează prim mai multe metode, în funcție de natura elementului de venit sau cheltuială, astfel: metoda analitică, metoda sintetică sau metoda corelării interbugete.

Bugetul se elaborează de către un comitet de buget, iar din momentul aprobării sale de către conducere, devine obligatoriu pentru toate substructurile organizatorice ale întreprinderii.

Bugetul de venituri şi cheltuieli cuprinde următoarele componente standardizate: bugetul activității generale, bugetul activității de producție, bugetul activității de încasări şi plăți în valută, bugetul activității de investiții, rezerve, repartizarea profitului net, bugetul activității de trezorerie, împrumuturi garantate de stat şi principalii indicatori economico-financiari. Bugetul se întocmeşte anual, cu defalcare pe trimestre şi se depune în termen legal la organele în drept.

TESTE-GRILĂ

1. O întreprindere a înregistrat în exercițiul N – 1 o cifră de afaceri de 4.350.000 mii lei, practicând un preț mediu de vânzare de 100.000 lei/buc. I_Q = 1,1, iar I_p = 1,3.

Veniturile din vânzări bugetate pentru N vor fi:

a) 4.785.000 mii lei;
b) 6.220.500 mii lei;
c) 5.655.000 mii lei.

2. O întreprindere a înregistrat în exercițiul N – 1 un salariu mediu brut de 2.530.000 lei/pers şi un număr de angajați de 170 persoane. În N, numărul se reduce cu 10% şi se prevede o indexare de 5% începând cu trimestrul II.

Cheltuielile cu salariile bugetate pentru N vor fi:

a) 4.877.334 mii lei;
b) 4.819.270,5 mii lei;
c) 5.335.390,5 mii lei.

3. O întreprindere are un capital social la 31.12.N – 1, de 5.000.000 mii lei şi o rezervă legală existentă de 600.000 mii lei. Se estimează un profit brut la 31.12.N, în valoare de 12.570.000 mii lei.

Rezerva legală bugetată pentru N va fi:

a) 400.000 mii lei;
b) 628.500 mii lei;
c) 2.514.000 mii lei.

4. Din fişa de antecalcul al costului unitar pentru produsul X rezultă următoarele elemente:

- materii prime şi materiale = 30.000 lei/buc (70%)
- salarii = 15.000 lei/buc (40%)
- cote salarii = 5.400 lei/buc (40%)
- amortizări = 4.600 lei/buc (0%)

Costul variabil unitar va fi de:

a) 55.000 lei/buc;
b) 33.760 lei/buc;
c) 29.160 lei/buc.

5. Din bugetul activităţii de investiţii rezultă următoarele date:

- sume din vânzarea activelor = 15.000.000 mii lei
- recuperări din dezmembrări = 8.000.000 mii lei
- rambursări de credite = 30.000.000 mii lei
- fonduri pentru creşterea surselor proprii de finanţare = 20.000.000 mii lei
- achiziţii de utilaje pentru dotări = 14.000.000 lei

La 31.12.N avem:

a) un deficit de 1.000.000 mii lei, neacoperit;
b) un excedent de 10.000.000 mii lei;
c) un deficit de 1.000.000 mii lei acoperit din creditul rambursat.

6. Din Bilanţul patrimonial la 31.12.N – 1 avem următoarele informaţii:

- active circulante = 150.372 mii lei, din care:
  - stocuri = 120.572 mii lei
  - creanţe (clienţi) = 25.380 mii lei
  - alte active circulante = 4.420 mii lei
- datorii curente = 115.427 mii lei, din care:
  - furnizori = 30800 mii lei
  - credite de trezorerie = Ø

Cei trei indicatori de lichiditate (globală, intermediară şi redusă) vor avea următoarele valori:

a) 1,78; 0,35; 1,48;
b) 1,3; 0,04; 1,78;
c) 1,3; 0,26; 1,48.

CAPITOLUL VI
PARTICULARITĂȚI ALE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE ÎN RAMURILE NEINDUSTRIALE

În acest capitol vom prezenta semnificația conturilor de gestiune şi înregistrările principalelor operațiuni interne, în: comerț, turism, agricultură şi construcții.

Deşi legislația prevede realizarea contabilității interne de gestiune de către toți agenții economici, indiferent de ramura din care fac parte şi de obiectul de activitate, este cunoscut faptul că, acest lucru se întâmplă cu precădere în cadrul întreprinderilor industriale mari.

Totuşi, libertatea legislativă de a realiza contabilitatea de gestiune în moduri diferite, la latitudinea fiecărei întreprinderi, presupune şi cunoaşterea particularităților acestuia în ramurile în care este mai puțin aplicată.

6.1 Contabilitatea de gestiune în comerț şi turism

În acest sector de activitate, obiectivele contabilității de gestiune (manageriale) sunt următoarele:

- calculația costurilor produselor şi prestațiilor comerciale;
- determinarea prețurilor de vânzare ale produselor şi tarifelor prestațiilor, precum şi controlul rentabilității acestora;
- evaluarea activelor patrimoniale realizate în producție proprie;
- furnizarea informațiilor privind întocmirea Bugetelor de venituri ş cheltuieli;
- controlul condițiilor interne de exploatare prin nivelul şi structura costurilor;
- realizarea evidenței analitice a stocurilor, cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor activității comerciale.

Conturile de gestiune – respectiv clasa 9 din Planul de Conturi General – se adaptează după cum urmează:

I. Grupa 90 – Decontări interne cuprinde conturile:

- ct. 901 – „Decontări interne privind cheltuielile comerciale”
- ct. 902 – „Decontări interne privind activitățile comerciale”
- ct. 903 – „Decontări interne privind rezultatele activităților comerciale”

II. Grupa 92 – Conturi de calculație cuprinde conturile:

- ct. 923 – „Cheltuieli indirecte ale unităților operative”
- ct. 924 – „Cheltuieli generale de administrație”

- ct. 925 – „Cheltuieli comerciale”

III. Grupa 93 – Conturi de calculaţie cuprinde conturile:

- ct. 931 – „Venituri din activităţi comerciale”

Observăm că, nu se utilizează conturile: 921 „Cheltuielile activităţii de bază”; 922 „Cheltuielile activităţii auxiliare”; 933 „Costul producţiei în curs de execuţie” – conturi ce se referă la activitatea de producţie industrială.

De asemenea, grupa III – se referă la veniturile activităţilor comerciale – şi nu la costul producţiei aşa cum este denumirea în Planul de Conturi General.

Funcţiunea conturilor de gestiune este următoarea:

- **ct. 901 „Decontări interne privind cheltuielile comerciale”** este un cont de **pasiv**, reflectând totalitatea cheltuielilor preluate din contabilitatea financiară (preluate din clasa 6) şi grupate după locul lor de efectuare.

  - Se creditează în timpul lunii cu aceste cheltuieli în corespondenţă cu debitul conturilor de calculaţie:

%	= 901	Total cheltuieli din contabilitatea financiară
923		Cheltuieli indirecte ale unităţilor operative
924		Cheltuieli generale de administraţie
925		Cheltuieli comerciale

  - Se debitează la sfârşitul lunii cu:
    - veniturile din activităţile comerciale, în corespondenţă cu creditul contului 931;
    - rezultatul activităţilor comerciale, în corespondenţă cu creditul contului 903

901	= %	Total cheltuieli din activităţi comerciale
	931	Venituri din activităţi comerciale
	903	Rezultatul activităţilor comerciale

Contul 901 nu se defalcă pe analitice fiind un **cont colector de cheltuieli**.

La sfârşitul lunii, contul 901 se soldează.

- **ct. 902 „Decontări interne privind activităţile comerciale”** – este un cont de **pasiv**, reflectând veniturile activităţii comerciale (preluate din clasa 7).

  - Se creditează în timpul lunii cu totalul veniturilor, în corespondenţă cu debitul contului 931.

931 = 902 Total venituri din activitatea comercială

- Se debitează la sfârşitul lunii cu totalitatea cheltuielilor, în corespondenţă cu creditul contului 925 (operaţiune numită decontarea cheltuielilor comerciale)

902 = 925 Total cheltuieli din activitatea comercială

- În acest moment, soldul contului 902 reflectă rezultatul activităţii comerciale (profit/pierdere), deoarece avem:

$$\left.\begin{array}{l} RC\ 902 = \text{Total venituri} \\ RD\ 902 = \text{Total cheltuieli} \end{array}\right\} \Rightarrow$$

$\Rightarrow Sf_c\ 902 =$ rezultat obţinut $\left\langle\begin{array}{l} \text{în roşu (dacă Total venituri > Total cheltuieli)} \\ \Rightarrow \text{profit (diferenţă favorabilă)} \\ \text{în negru (dacă Total venituri < Total cheltuieli)} \\ \Rightarrow \text{pierdere (diferenţă nefavorabilă)} \end{array}\right.$

- Se creditează la sfârşitul lunii cu rezultatul obţinut (în roşu sau negru), în corespondenţă cu ct. 903

903 = 902 profit

sau

903 = 902 pierdere

Contul 902 se defalcă pe analitice privind grupele de mărfuri comercializate şi este un **cont de rezultate** în contabilitatea de gestiune.

La sfârşitul lunii, contul 902 se soldează.

- **ct. 903 „Decontări interne privind rezultatele activităţilor comerciale”** – este un cont de **activ**, care reflectă diferenţa dintre venituri şi cheltuieli, respectiv profitul/pierderea activităţilor comerciale.

- Se debitează la sfârşitul lunii cu rezultatul obţinut, în corespondenţă cu creditul ct. 902:

903 = 902 profitul / pierderea

- Se creditează la sfârşitul lunii cu acelaşi rezultat, în corespondenţă cu debitul ct. 901:

901 = 903 profitul / pierderea

Contul 903 se defalcă pe analitice privind grupele de mărfuri comercializate şi este un **cont de tranzit** al rezultatelor din ct. 902 în ct. 901.

La sfârşitul lunii ct. 903 se soldează.

- **ct. 923 „Cheltuieli indirecte ale unităţilor operative”** – este un cont de **activ**, care reflectă cheltuielile cu: salarii indirecte, cote indirecte, combustibil, energie, apă, amortizări de imobilizări specifice activităţii comerciale (mijloace de transport, mobilier comercial etc.) – colectate la nivel de depozit, magazin, unitate de alimentaţie publică, raion etc. Aceste cheltuieli urmează a fi repartizate la sfârşitul lunii asupra grupelor de mărfuri comercializate, prin procedeul suplimentării, folosind baze de repartizare adecvate.

- Se debitează în timpul lunii cu cheltuielile indirecte colectate pe unităţi operative, în corespondenţă cu creditul ct. 901.

923 = 901 cheltuieli indirecte ale unităţilor operative

- Se creditează la sfârşitul lunii cu cheltuielile indirecte repartizate pe grupe de mărfuri în corespondenţă cu debitul contului 925.

925 = 923 cheltuieli indirecte repartizate

Contul 923 se defalcă pe unităţi operative şi pe grupe de mărfuri şi este **un cont colector** de cheltuieli indirecte.

La sfârşitul lunii ct. 923 se soldează.

- **ct. 924 „Cheltuieli generale de administraţie”** – este un cont de **activ**, care reflectă cheltuielile cu: salarii personal TESA, cote aferente, amortizare clădiri şi mobilier, chirii, telefon etc. înregistrate la nivel de unitate comercială. Aceste cheltuieli urmează a fi repartizate la sfârşitul lunii asupra unităţilor operative şi grupelor de mărfuri comercializate, prin procedeul suplimentării folosind baze de repartizare adecvate.

- Se debitează în timpul lunii cu cheltuielile generale nedefalcate, în corespondenţă cu creditul ct. 901.

924 = 901 Cheltuieli generale

- Se creditează la sfârşitul lunii cu cheltuielile generale repartizate pe grupe de mărfuri, în corespondenţă cu debitul ct. 925.

925 = 924 Cheltuieli generale repartizate

Ct. 924 se defalcă pe unităţi operative şi grupe de mărfuri şi este **un cont colector** de cheltuieli generale.

La sfârşitul lunii ct. 924 se soldează.

- **ct. 925 „Cheltuieli comerciale”** – este un cont de **activ**, care reflectă cheltuielile efectuate direct pentru comercializarea mărfurilor (în special costul de achiziţie al mărfurilor vândute, cheltuieli cu ambalajele aferente, cheltuieli cu salariile vânzătorilor şi cotele aferente, cheltuieli cu transportul mărfurilor, cheltuieli de reclamă şi publicitate şi alte cheltuieli ce pot fi identificate direct pe grupele de mărfuri în momentul efectuării lor).

- Se debitează în timpul lunii cu cheltuielile comerciale efectuate, în corespondenţă cu ct. 901.

925 = 901 Cheltuieli comerciale

- Se debitează la sfârşitul lunii cu cheltuielile indirecte şi generale repartizate pe grupe de mărfuri, în corespondenţă cu creditul conturilor 923 şi 924.

925 = %		Cheltuieli indirecte + generale repartizate
	923	Cheltuieli indirecte
	924	Cheltuieli generale

- Se creditează la sfârşitul lunii cu totalitatea cheltuielilor activităţilor comerciale (directe – identificate pe grupe de mărfuri, indirecte şi generale – repartizate pe grupe de mărfuri), în corespondenţă cu debitul ct. 902 (decontarea costului efectiv al activităţilor comerciale)

902 = 925 Total cheltuieli ale activităţilor comerciale

Contul 925 se defalcă pe analitice privind unităţile operative şi grupele de mărfuri şi este **un cont colector** de cheltuieli comerciale.

La sfârşitul lunii, ct. 925 se soldează.

- **ct. 931 „Venituri din activităţi comerciale”** - este un cont de **activ**, care reflectă veniturile obţinute din: vânzări de mărfuri (preţul de vânzare al acestora), din comisioane, sconturi obţinute etc.

- Se debitează în timpul lunii cu veniturile obţinute defalcate pe unităţi operative şi grupe de mărfuri, în corespondenţă cu creditul contului 902.

931 = 902 Total venituri din activităţi comerciale

- Se creditează la sfârşitul lunii cu aceleaşi venituri, în corespondenţă cu ct. 901 (decontarea veniturilor).

901 = 931 Total venituri din activităţi comerciale

Ct. 931 se defalcă pe analitice privind unităţile operative şi grupele de mărfuri şi este **un cont de tranzit** al veniturilor din ct. 902 în ct. 901.

La sfârşitul lunii, ct. 931 se soldează.

6.1.1 Contabilitatea de gestiune în comerţul cu ridicata

Comerţul cu ridicata (en-gros) asigură circulaţia mărfurilor de la producătorul intern sau din import, la unităţile de desfacere cu amănuntul. Se derulează prin **depozite**. Aprovizionarea depozitelor se face în cantităţi mari, iar vânzarea, în cantităţile solicitate de magazine.

Depozitele se pot organiza ca: SNC, SRL, asociaţii familiale sau cooperative de consum şi pot avea şi un caracter mixt, desfăşurând şi comerţ cu amănuntul.

Stocurile de mărfuri ce se înregistrează la depozite, se pot evalua în două moduri:

a) **la cost de achiziţie** – format din preţul de cumpărare din factura furnizorului, la care se adaugă cheltuielile de transport aprovizionare.

Observaţie: În cazul importului, costul de achiziţie cuprinde următoarele elemente:

- preţul extern al mărfii (franco-frontieră română), transformat în lei la cursul mărfii în vamă (cursul zilei);
- taxele vamale – calculate în procente diferenţiate în funcţie de marfa importată (procente cuprinse în tariful vamal de import), aplicate la preţul în vamă:
- comisionul vamal – calculat ca procent din preţul în vamă;
- eventualele accize (dacă mărfurile sunt supuse accizării) – calculate ca procente din cele 3 elemente de mai sus însumate, sau ca sumă fixă pe unitatea de măsură (procentele/suma fixă diferă, conform legii, în funcţie de marfa importată).

b) **la preţ de vânzare cu ridicata** – format din:

- costul de achiziţie de la producător;
- adaosul comercial – calculat prin aplicarea procentului de adaos practicat de depozit, asupra costului de achiziţie.

Nivelul prețurilor de vânzare este influențat de următorii factori:

- **Condițiile de livrare** - precizează răspunderea între furnizor şi client privind cheltuielile de circulație a mărfurilor şi ambalajelor.

Ele pot fi:

- franco – depozitul furnizorului;
- franco – stația de expediere;
- franco – stația de destinație;
- franco – depozitul cumpărătorului.

Se menționează practic locul până în care furnizorul suportă cheltuielile de transport şi asigurare.

- **Condițiile de ambalare** – precizează tipul de ambalaje utilizate şi dacă prețul acestora este sau nu inclus în prețul mărfii.
- **Condiții de plată/încasare** – sunt prevăzute cu ocazia negocierilor (termene la vedere/pe credit comercial; penalități de întârziere modalități de plată/încasare: numerar, bilet la ordin, cambie, acreditiv etc.).

Circulația mărfurilor cu ridicata cuprinde următoarele etape:

- **recepția mărfurilor** la furnizor de către o comisie formată din reprezentanți ai acestuia şi un delegat al depozitului întocmind **Procesul – verbal de recepție**. Din acest moment, delegatul devine răspunzător de expedierea şi transportul mărfurilor la depozit, unde se face recepția finală.
- **expedierea mărfurilor** de către furnizor către depozit, întocmind: aviz de expediere, factură fiscală şi certificat de calitate.
- **transportul mărfurilor** care se poate efectua de către furnizor, de către depozit, sau de către un cărăuş.
- **recepția mărfurilor la depozit** – prin întocmirea **Notei de intrare - recepție** şi preluarea ei în gestiune (se înscriu numerele mijloacelor de transport şi se verifică sigiliile acestora. În cazul transportului CFR, verificarea se face în prezența unui delegat SNCFR, întocmind proces – verbal la deschiderea vagonului). Dacă sigiliile sunt rupte este vina cărăuşului, iar dacă nu, se anunță furnizorul şi se trimite delegat pentru constatare. Dacă mărfurile corespund cantitativ, dar nu şi calitativ, se întocmeşte „Proces-verbal de custodie" şi rămân în păstrarea depozitului până la ridicarea lor de către furnizor.

Organizarea contabilității de gestiune în cadrul depozitelor este influențată de următoarele elemente:

a) Circuitul comercial al mărfurilor;
b) Metodele de evidență operativă şi analitică a stocurilor în cadrul gestiunii;
c) Metodele de contabilitate a mărfurilor şi de evaluare la ieşirea lor din gestiune.

A. Circuitul comercial al mărfurilor cuprinde:

- fluxuri de intrare prin: cumpărare de la furnizor; reprimirea în gestiune a mărfurilor date anterior spre prelucrare terților; plusuri de inventar; majorări de prețuri la mărfuri; donații primite;

- fluxuri de ieşire prin: vânzări către clienți, mărfuri date spre prelucrare terților; perisabilități; minusuri de inventar; reduceri de preț; donații efectuate.

B. Metodele de evidență operativă şi analitică a stocurilor

Gestiunile de mărfuri din cadrul unui depozit se stabilesc în funcție de două criterii importante:

- volumul operațiunilor de primire – predare dintr-o perioadă de timp – astfel încât – pentru depozitele mici se poate înființa o singură gestiune pentru toate tipurile de mărfuri comercializate, în timp ce pentru depozitele mari se înființează gestiuni specializate pe principalele categorii de mărfuri.
- volumul, suprafața şi amplasamentul spațiului de depozitare, în funcție de care se pot înființa gestiuni centrale – care deservesc întregul depozit, sau gestiuni de repartizare, care deservesc unități operative (magazii, standuri, chioşcuri).

Buna organizare a gestiunilor influențează în mod direct exercitarea controlului gestionar – prin verificarea concordanței dintre soldurile scriptice ale conturilor de stocuri, cu valoarea stocurilor faptice ale gestiunii, cu ocazia inventarierii.

Principalele metode de evidență analitică a stocurilor sunt:

1. metoda cantitativ - valorică;
2. metoda operativ – contabilă (pe solduri)
3. metoda centralizatoarelor de intrare-ieşire
4. metoda global-valorică.

1) **Metoda cantitativ-valorică –** constă în următoarele:

a) **Evidența operativă** se conduce la locurile de depozitare numai **cantitativ** – cu ajutorul **Fişelor de magazie**, deschise pentru fiecare element stocabil şi care cuprind: denumire, UM; preț unitar; cod; stoc inițial (la începutul lunii); cantități intrate în ordine cronologică – cu dată şi numărul documentului de intrare (NIR); cantități ieşite în ordinea cronologică cu data şi numărul documentului de ieşire (aviz de expediere) şi stocul final (la sfârşitul lunii), determinat conform relației:

Stoc final	=	Stoc inițial	+	Cantități intrate	-	Cantități ieşite
(Sf)		(Si)		(I)		(E)

Prin intermediul fişei de magazie, gestionarul are posibilitatea de a calcula stocul după fiecare intrare sau ieşire din stoc. Cu ocazia inventarierilor periodice, fişa de magazie permite confruntarea operativă a stocului scriptic cu cel faptic şi determinarea plusurilor/minusurilor de inventar **cantitative**.

b) **Evidența contabilă** analitică se conduce **cantitativ-valoric** la compartimentul contabilitate, cu ajutorul F**işelor de cont analitic pentru valori materiale**, deschise pentru fiecare element stocabil pentru care la locul de depozitare s-a deschis fişă de magazie. Ea cuprinde: Denumirea mărfii; UM; Preț unitar; cod; Stoc şi sold inițial (la începutul lunii); Cantități şi valori intrate – cu data şi numărul documentului (NIR) în ordine cronologică; Cantități şi valori ieşite – cu data şi numărul documentului (aviz de expediere, dispoziție de livrare), în ordine cronologică; Stoc şi sold final; Simbol cont corespondent.

Trecerea documentelor contabile justificative pentru intrările şi ieşirile de stocuri de la gestionar la compartimentul contabilitate se face pe bază de „Borderou de predare a documentelor" – cu semnătură de predare-primire de ambele părți. De asemenea, contabilul, atunci când verifică stocurile cantitative scriptice din fişa de magazie a gestionarului, semnează în această fişă.

Pe baza fişelor de cont analitic pentru valori materiale, la contabilitate se întocmesc situații centralizatoare pentru mărfurile **intrate** şi pentru cele **ieşite** – în care intrările şi ieşirile de mărfuri se grupează pe conturile corespondente ale contului 371 (mărfuri).

Controlul gestionar-contabil al mărfurilor se realizează astfel:

a) Confruntarea concordanței dintre cantitățile din fişele de cont analitic pentru valori materiale cu cantitățile din fişele de magazie (stoc inițial, cantități intrate, cantități ieşite, stoc final);
b) Confruntarea concordanței dintre valorile din fişele de cont analitic pentru valori materiale (sold inițial, rulaj debitor (valoare intrări), rulaj creditor (valoare ieşiri), sold final) cu totalurile balanțelor de verificare analitice ale contului de stoc (371).

În concluzie, principalele operațiuni pe care le presupune aplicarea metodei cantitativ-valorice în gestiunea mărfurilor sunt:

- **La locul de depozitare:**

- primirea-predarea mărfurilor în baza documentelor justificative de intrare şi ieşire;
- înregistrarea acestor documente în fişele de magazie;
- întocmirea borderourilor de predare a documentelor de intrare-ieşire la compartimentul contabilitate (originalul la contabilitate, copia la locul de depozitare).

- **La compartimentul contabilitate:**

- verificarea necesității, exactității şi oportunității operațiunilor de intrare-ieşire, precum şi a corectitudinii înregistrărilor în fişele de magazie;
- evaluarea cantităților intrate şi ieşite la prețul de înregistrare utilizat de societate (en-gros: cost achiziție sau preț vânzare cu ridicata) – se înmulțesc cantitățile din documente cu prețul de înregistrare;
- înregistrarea documentelor de intrare-ieşire în fişele de cont analitic pentru valori materiale şi eventual în situațiile centralizatoare pentru intrări şi ieşiri;

- înregistrarea intrărilor şi ieşirilor valorice în contul de stocuri de mărfuri (ct. 371);
- întocmirea balanţelor de verificare analitice ale contului de stoc de mărfuri (ct. 371).

Metoda cantitativ-valorică prezintă avantajul că poate furniza în orice moment date cu privire la existenţa şi mişcarea stocurilor.

Dezavantajul constă în volumul mare de operaţiuni pe care le necesită.

Această metodă se poate aplica şi într-o variantă simplificată – numită „**metoda contabilităţii valorice la locul de depozitare**".

În acest caz, se elimină fişa de magazie, astfel încât, la locul de depozitare gestionarul deschide pentru fiecare element stocabil „Fişe de cont analitic pentru valori materiale.

Principalele operaţiuni vor fi:

- **La locul de depozitare:**

- primirea-predarea mărfurilor pe baza documentelor de intrare-ieşire;
- evaluarea cantităţilor intrate şi ieşite în funcţie de preţul de înregistrare utilizat;
- înregistrarea documentelor de intrare-ieşire în fişele de cont analitic pentru valori materiale;
- întocmirea borderourilor de predare a documentelor de intrare-ieşire la compartimentul contabilitate.

- **La compartimentul contabilitate:**

- verificarea necesităţii, exactităţii şi oportunităţii operaţiunilor de intrare-ieşire şi verificarea corectitudinii înregistrărilor în fişele de cont analitic pentru valori materiale;
- întocmirea (facultativă) a situaţiilor centralizatoare pentru intrări şi ieşiri şi înregistrarea intrărilor şi ieşirilor în contul de stocuri;
- întocmirea balanţelor de verificare analitice.

Deşi necesită un volum de lucrări mai mic, eliminând realizarea în paralel a evidenţei cantitative, presupune un personal gestionar bine calificat, care să posede pe lângă cunoştinţele de gestiune a stocurilor şi cunoştinţe minime de contabilitate a stocurilor.

2. Metoda operativ contabilă (pe solduri) – se realizează la locul de depozitare (operativ) prin intermediul **fişelor de magazie** (înregistrări cantitative), iar la compartimentul contabilitate (analitic) prin intermediul **fişelor centralizatoare ale mişcărilor valorice pe grupe de mărfuri**.

În aceste fişe înregistrările se fac numai valoric (sold iniţial, intrări, ieşiri, sold final), fie document cu document, fie pe bază de centralizatoare pentru intrări şi ieşiri (se centralizează intrările şi ieşirile cantitative şi se înmulţesc cu preţul de înregistrare).

Concordanţa dintre cele două înregistrări se realizează prin intermediul unui **Registru al stocurilor**, ce cuprinde: denumirea stocului; cod; UM; preţ unitar;

cantități şi valori la 01 ianuarie, cantități şi valori cumulate la 31 ianuarie; 28 februarie, …, 31 decembrie.

Registrul se deschide anual la compartimentul contabilitate şi se înregistrează toate stocurile scriptice din **fişele de magazie** pentru care s-au deschis Fişe centralizatoare ale mişcărilor valorice pe grupe de mărfuri.

Prin evaluarea intrărilor şi ieşirilor, stocul valoric din Registrul stocurilor trebuie să fie egal cu soldul din Fişa centralizatoare a mişcărilor valorice pe grupe.

Sintetizând vom avea:

Documente primare privind intrări şi ieşiri de mărfuri	→	Fişe magazie	→	Registrul stocurilor	→

→	Fişa de mărfuri centralizatoare a mişcărilor valorice	→	Balanța de verificare analitică	→	Nota contabilă

3. Metoda centralizatoarelor de intrare ieşire – se aplică în unitățile cu număr redus de elemente stocabile.

a) Evidența operativă la locul de depozitare se realizează cantitativ, prin intermediul fişelor de magazie;
b) Evidența analitică se ține la compartimentul contabilitate, prin „Centralizatorul intrărilor şi respectiv ieşirilor de mărfuri" (cantitativ-valoric)

Centralizatorul se deschide separat pentru intrări şi separat pentru ieşiri, înregistrând cantitativ, document cu document. Lunar, cantitățile intrate şi ieşite se evaluează la prețul de înregistrare şi se centralizează cu ajutorul formularului „Evidența analitică a mărfurilor" (denumire; UM; preț unitar; stoc şi sold inițial; intrări; ieşiri; stoc şi sold final).

Sintetizând vom avea:

Documente primare de intrări şi ieşiri → Fişa magazie → Centralizator intrări / Centralizator ieşiri → Notă contabilă

Are o aplicabilitate restrânsă necesitând multe centralizatoare şi dubla înregistrare a cantităților atât în fişele de magazie cât şi în Centralizatorul intrărilor/ieşirilor de mărfuri.

4. Metoda global-valorică – se aplică atunci când conducerea unității nu dispune ținerea unei evidențe cantitativ-valorice.

a) Evidența operativă se ține la locul de depozitare cu ajutorul Fişelor de magazie (cantitativ);
b) Evidența analitică se ține la compartimentul contabilitate, global-valoric, cu ajutorul „Fişei de cont pe operații diverse" (sold inițial; debit; credit; sold final)

Verificarea concordanței dintre cele două evidențe se face lunar astfel:

- se evaluează stocurile scriptice din fişa de magazie şi se confruntă cu soldul din fişa de cont pentru operaţii diverse;
- se inventariază faptic stocurile, se compară cu cele scriptice din fişele de magazie, se evaluează stocurile din listele de inventariere şi se confruntă cu soldul global-valoric din fişa de cont pe operaţii diverse.

Sintetizând vom avea:

Documente primare de intrare-ieşire	→	Fişe magazie	→	Fişă cont pentru operaţii diverse	→	Balanţa de verificare analitică	→	Notă contabilă

Metoda prezintă avantajul reducerii volumului de muncă la compartimentul contabilitate.

* Există şi o variantă simplificată a acestei metode, prin eliminarea completă a fişelor de magazie. În acest caz, evidenţa se ţine atât la contabilitate cât şi la locul de depozitare, cu ajutorul Fişei de cont pentru operaţii diverse, iar lunar se realizează punctajul dintre solduri. În practică, metodele prezentate se aplică de multe ori combinat.

C. Metode de contabilitate a mărfurilor şi de evaluare la ieşirea lor din gestiune

Evidenţa stocurilor de mărfuri se poate realiza prin două metode:

C.1 – Metoda inventarului permanent (cea mai întâlnită), când se utilizează un sistem de documente primare/centralizatoare de intrare-ieşire, cât şi documente contabile de evidenţă a stocurilor astfel:

C.1.1 Documente de evidenţă a intrărilor: nota de intrare-recepţie (NIR); bon de transfer; proces verbal de recepţie etc. Pe baza acestor documente se înregistrează intrările în conturile de stocuri.

C.1.2 Documente de evidenţă a ieşirilor: dispoziţie de livrare, aviz de expediere, factură fiscală etc. Pe baza lor se înregistrează vânzările şi descărcările de gestiune.

C.1.3 Documente contabile de evidenţă a stocurilor: fişa de magazie; fişa de cont analitic pentru valori materiale; registrul stocurilor, cu ajutorul cărora se determină stocul scriptic cantitativ sau cantitativ-valoric, după fiecare operaţiune de intrare-ieşire, conform relaţiei:

$$Sf = Si + I - E$$

unde stocul iniţial reprezintă stocul final din luna precedentă.

C.2 – Metoda inventarului intermitent, conform căreia inventarierile se realizează obligatoriu la sfârşitul lunii, sau chiar la intervale mai scurte (cu determinarea stocului final) nemaifiind necesară întocmirea documentelor de evidenţă a ieşirilor de stocuri şi operarea lor în fişele amintite.

Etapele sunt:

- se anulează stocul iniţial în ipoteza că marfa se va vinde în luna curentă;

- intrările în gestiune se înregistrează direct pe cheltuieli cu mărfurile;
- se înregistrează vânzările, în schimb nu se înregistrează descărcările de gestiune;
- la sfârşitul lunii se inventariază obligatoriu stocul final şi se înregistrează.

În acest caz, ieşirile se determină indirect conform relației:

$E = Si + I - Sf$

Indiferent de metoda aplicată, este necesară evaluarea stocurilor, care se face în următoarele momente:

- la momentul intrării în gestiune **la cost de achiziție;**
- la momentul ieşirii din gestiune – evaluarea stocurilor se face la valoarea la care au intrat în gestiune, respectiv la cost de achiziție, utilizând următoarele metode:

- metoda CMP:
  - al ultimei intrări;
  - lunar (global).
- metodele bazate pe identificarea loturilor din care face parte marfa: FIFO şi LIFO

Metoda costului mediu ponderat al ultimei intrări

După fiecare intrare în stoc se calculează un cost mediu ponderat:

$$CMP_i = \frac{\text{Valoare precedentă + Valoarea ultimei intrări i}}{\text{Stoc precedent + Cantitatea ultimei intrări i}}$$

Exemplu: În cursul lunii octombrie a.c., o societate comercială en-gros înregistrează următoarele intrări şi ieşiri de ambalaje:

Stoc inițial = 10.000 buc × cost achiziție 15.000 lei/buc = 150.000.000 lei
Intrare 07.10 = 7.500 buc. × 15.700 lei/buc = 117.750.000 lei
- Ieşire 11.10 = 8.000 buc
- Ieşire 15.10 = 4.500 buc

Intrare 18.10 = 2.500 buc × 17.700 lei/buc = 44.250.000 lei
- Ieşire 25.10 = 3.500 buc

Stoc final = 4.000 buc

Vom evalua cele trei ieşiri la costul mediu ponderat al ultimei intrări.

Prima şi a doua ieşire (succesive) se vor evalua la un CMP_1 astfel:

$$CMP_1 = \frac{150.000.000 + 117.750.000}{10.000 + 7500} = 15.300 \text{ lei/buc}$$

$11.10 \Rightarrow 8.000 \text{ buc} \times 15.300 \text{ lei/buc} = 122.400.000 \text{ lei}$

$15.10 \Rightarrow 4.500 \text{ buc} \times 15.300 \text{ lei/buc} = 68.850.000 \text{ lei}$

Pentru a treia ieşire calculăm:

$$CMP_2 = \frac{(5.000 \text{ buc} \times 15.300) + 44.250.000}{5.000 + 2.500} = 16.100 \text{ lei/buc}$$

$25.10 \Rightarrow 3.500 \text{ buc.} \times 16.100 \text{ lei/buc} = 56.350.000 \text{ lei}$

Sistematizăm datele într-o fişă de evidență a stocului astfel:

Data	Intrări			Ieşiri			Ieşiri		
	Cantitate	Cost achiziţie	Valoare	Cantitate	CMP	Valoare	Cantitate	CMP	Valoare
Stoc iniţial							10.000	15.000	150.000.000
07.10	7.500	15.700	117.750.000				17.500	15.300	267.750.000
11.10				8.000	15.300	122.400.000	9.500	15.300	145.350.000
15.10				4.500	15.300	68.850.000	5.000	15.300	76.500.000
18.10	2.500	17.700	44.250.000				7.500	16.100	120.750.000
25.10				3.500	16.100	56.350.000	4.000	16.100	64.400.000
Stoc final							4.000	16.100	64.400.000

Deci stocul final se evaluează la CMP_2 (în cazul nostru).

Metoda costului mediu ponderat global (lunar)

La sfârşitul lunii, toate ieşirile se evaluează la un cost global calculat:

$$CMP = \frac{\text{Valoare iniţială} + \text{Total valoare intrări}}{\text{Stoc iniţial} + \text{Total cantităţi intrate}}$$

Se aplică atunci când folosim inventarul intermitent, înregistrând în fişele de stoc numai intrările, iar ieşirile se stabilesc la sfârşitul lunii prin relaţia:

E = Si + i – Sf (prin inventar)

Exemplu: În cursul lunii octombrie a.c., o societate comercială en-gros înregistrează următoarele intrări de marfă:

- stoc la începutul lunii: 10.000 kg × 15.000 lei/kg (cost achiziţie)
- 07.10 – intrare: 7.500 kg × 15.700 lei/kg
- 18.10 – intrare: 2.500 kg × 17.700 lei/kg
- Total intrări 10.000 kg

La sfârşitul lunii se inventariază stocul final – determinând din listele de inventar 4.000 kg marfă.

Se determină indirect ieşirile din timpul lunii:

Ieşiri = 10.000 kg + 10.000 kg – 4.000 kg = 16.000 kg

Cele 16.000 kg se vor evalua la CMP astfel:

$$\frac{(10.000\,\text{kg} \times 15.000\,\text{lei/kg}) + (7.500\,\text{kg} \times 15.700\,\text{lei/kg}) + (2.500\,\text{kg} \times 17.700\,\text{lei/kg})}{10.000 + 7.500 + 2.500} =$$

$$= 15.600\,\text{lei/kg}$$

Deci: 16.000 kg × 15.600 lei/kg = 249.600.000 lei

Sistematizăm datele într-o fişă de evidenţă a stocului astfel:

Data	**Intrări**			**Stocuri – Ieşiri**		
	Cantitate	**Cost achiziţie**	**Valoare**	**Cantitate**	**CMP**	**Valoare**
Stoc iniţial				10.000	15.000	150.000.000
07.10	7.500	15.700	117.750.000			
18.10	2.500	17.700	44.250.000			
TOTAL	20.000	×	162.000.000	20.000	15.600	312.000.000

Data	Intrări			Stocuri – Ieşiri		
	Cantitate	Cost achiziție	Valoare	Cantitate	CMP	Valoare
(intrări + stoc inițial)						
Stoc final				4.000	15.600	62.400.000
TOTAL ieşiri				16.000	15.600	249.600.000

Deci stocul final se evaluează la CMP lunar.

Are avantajul unui volum redus de calcule, prezintă cheltuielile cu ieşirile de stocuri la un nivel mediu, dar nu permite evaluarea fiecărei ieşiri, ci numai la data inventarierii (la sfârşitul lunii).

Metoda primul intrat primul ieşit (FIFO) – prin care ieşirile se evaluează în ordinea vechimii loturilor intrate (la costurile loturilor în ordinea cronologică a intrării lor).

În perioadele inflaționiste, aplicarea ei duce la subevaluarea ieşirilor (la cele mai vechi costuri – mai mici), rezultând cheltuieli mici, profit mare şi impozit pe profit mare (dezavantaj). Implicit stocurile la sfârşitul perioadei de gestiune vor fi supraevaluate (la cele mai noi costuri – mai mari).

Exemplu: Pe modelul anterior, calculăm fişa de evidență a stocurilor aplicând metoda FIFO.

Data	Intrări			Ieşiri			Stocuri	
	Cantitate	Cost achiziție	Valoare	Cantitate	Cost FIFO	Valoare	Cantitate	Valoare
Stoc inițial							10.000	150.000.000
07.10	7.500	15.700	117.750.000				17.500	267.750.000
11.10				8.000	15.000	120.000.000	9.500	147.750.000
15.10				4.500	15.000 15.700	69.250.000	5.000	78.500.000
18.10	2.500	17.700	44.250.000				7.500	122.750.000
25.10				3.500	15.700	54.950.000	4.000	67.800.000
Stoc final							4.000	67.800.000

11.10 8.000 kg → 8.000 kg × 15.000 = 120.000.000 (costul stocului inițial)

15.10 4.500 kg → 2.000 kg × 15.000 = 30.000.000 (cost Si)

→ 2.500 kg × 15.700 = 39.250.000 (cost I)

69.250.000

25.10 3.500 kg → 3.500 kg × 15.700 = 54.950.000 (cost I)

Stocul final se evaluează la:

4.000 kg → 1.500 kg × 15.700 = 23.550.000 (cost I)

→ 2.500 kg × 17.700 = 44.250.000 (cost II)

67.800.000

Metoda ultimul intrat – primul ieşit (LIFO)

Ieşirile se evaluează în ordinea inversă intrării în gestiune a loturilor (la costurile ultimelor loturi intrate). În perioadele inflaționiste, aplicarea ei duce la supraevaluarea ieşirilor (la cele mai noi costuri mai mari), rezultând cheltuieli mari, profit mic, impozit pe profit mic (avantaj). Implicit, stocurile la sfârşitul perioadei de gestiune vor fi subevaluate (la cele mai vechi costuri, mai mici).

Exemplu: Pe modelul anterior, calculăm fişa de evidență a stocurilor aplicând metoda LIFO.

Data	Intrări			Ieşiri			Ieşiri	
	Cantitate	Cost achiziție	Valoare	Cantitate	Cost LIFO	Valoare	Cantitate	Valoare
Stoc inițial							10.000	150.000.000
07.10	7.500	15.700	117.750.000				17.500	267.750.000
11.10				8.000	15.700 15.000	125.250.000	9.500	142.500.000
15.10				4.500	15.000	67.500.000	5.000	75.000.000
18.10	2.500	17.700	44.250.000				7.500	119.250.000
25.10				3.500	17.700 15.000	59.250.000	4.000	60.000.000
Stoc final							4.000	60.000.000

11.10 8.000 kg → 7.500 kg × 15.700 = 117.750.000 (I)
→ 500 kg × 15.000 = 7.500.000 (Si)
125.250.000

15.10 4.500 kg → 4.500 kg × 15.000 = 67.500.000 (Si)

25.10 3.500 kg → 2.500 kg × 17.700 = 44.250.000 (II)
→ 1.000 kg × 15.000 = 15.000.000 (Si)
59.250.000

Stocul final se evaluează la:

4.000 kg × 15.000 = 60.000.000 (cost Si)

Sistemul conturilor de gestiune în comerțul cu ridicata

I. Grupa 90 „Decontări interne"

- ct. 901 „Decontări interne privind cheltuielile comerciale" (P)
- ct. 902 „Decontări interne privind comerțul cu ridicata„ (P)
- ct. 903 „Decontări interne privind rezultatele comerțului cu ridicata" (A)

II. Grupa 92 „Conturi de calculație"

- ct. 923 „Cheltuieli indirecte ale unităților operative" (A)

- ct. 924 „Cheltuieli generale de administrație„ (A)
- ct. 925 „Cheltuieli comerciale” (A)

III. Grupa 93 „Venituri din comerțul cu ridicata”

- ct. 931 „Venituri din comerțul cu ridicata” (A)

Vom prezenta în continuare monografii contabile cu înregistrarea operațiunilor în contabilitatea de gestiune:

Exemplul 1: O societate comercială en-gros are în structura organizatorică 2 depozite A şi B. Prin depozitul A se comercializează mărfurile X şi Y iar prin depozitul B se comercializează marfa Z.

Depozitul ține evidența mărfurilor la cost de achiziție.

În timpul lunii, se preiau din contabilitatea financiară următoarele cheltuieli:

- cheltuieli directe, identificate pe depozite şi produse:

- cheltuieli cu mărfurile (ct. 607) (cost de achiziție aferent mărfii vândute) = 200.000.000 lei
  - A=150.000.000
    - X=80.000.000
    - Y=70.000.000
  - B=50.000.000 (Z)

- cheltuieli cu salariile directe (ct. 641) (muncitori direct productivi) = 90.000.000 lei
  - A=60.000.000
    - X=30.000.000
    - Y=30.000.000
  - B=30.000.000 (Z)

- cote directe (33,25%)* (ct. 6451; 6452; 6453; 635 = 29.925.000 lei
  - A=19.950.000
    - X=9.975.000
    - Y=9.975.000
  - B=9.975.000 (Z)

- cheltuieli cu ambalajele (ct. 608) = 12.000.000 lei
  - A=8.000.000
    - X=7.000.000
    - Y=1.000.000
  - B=4.000.000 (Z)

- cheltuieli cu reclamă şi publicitate (ct. 623) = 5.000.000 lei
  - A=3.000.000
    - X=1.000.000
    - Y=2.000.000
  - B=2.000.000 (Z)

- Cheltuieli indirecte, identificate pe depozite:

- cheltuieli salarii indirecte (ct. 641)
  - A=10.000.000

= 17.000.000 lei B=7.000.000

- cheltuieli indirecte (33,25%) (ct. 6451; 6452; 6453; 635) = 5.652.500 lei { A=3.325.000 / B=2.327.500

- amortizări imobilizări (ct. 6811) = 25.000.000 lei { A=5.000.000 / B=20.000.000

- transport mărfuri (ct. 624) = 15.000.000 lei { A=10.000.000 / B=5.000.000

Repartizarea cheltuielilor indirecte pe produse în cadrul depozitului A se face după următoarele baze de repartizare:

- salarii şi cote indirecte – după salarii directe;
- amortizări – după valoarea de inventar a imobilizărilor de 500.000.000 lei, din care X = 350.000.000 lei şi Y = 150.000.000 lei
- transport – după rulajul în cadrul depozitului A de : X= 10.000 kg şi Y = 20.000 kg;

- Cheltuielile generale nedefalcate sunt:

- cheltuieli cu chirii = 18.000.000 lei
- cheltuieli telefon = 3.000.000

Repartizarea cheltuielilor generale pe depozite şi pe produse se face în funcție de cheltuielile directe + cotele de cheltuieli indirecte repartizate.

- În timpul lunii se preiau din contabilitatea financiară următoarele venituri, identificate pe depozite şi pe produse:

- venituri din vânzări de mărfuri (ct. 707) = 435.000.000 lei { A=300.000.000 { X=180.000.000 / Y=120.000.000 } / B=135.000.000 (Z) }

Să se determine rezultatul activității pe total şi pe fiecare depozit şi marfă comercializată.

Înregistrările vor fi următoarele:

1) Preluarea cheltuielilor directe, indirecte şi generale din contabilitatea financiară (în timpul lunii):

%	= 901	420.577.500
923		62.652.500

923/A= 28.325.000
923/B= 34.327.500
924 21.000.000
925 336.925.000
925/A/X= 127.975.000
925/A/Y= 112.975.000
925/B/Z = 95.975.000

2) Preluarea veniturilor din contabilitatea financiară (în timpul lunii):

931	= 902	435.000.000
931/A/X = 180.000.000	902/A/X = 180.000.000	
931/A/Y = 120.000.000	902/A/Y = 120.000.000	
931/B/Z = 135.000.000	902/B/Z = 135.000.000	

3) Repartizarea cheltuielilor indirecte şi generale la sfârşitul lunii, asupra cheltuielilor directe:

a) **Repartizarea cheltuielilor indirecte:**

- depozitul A:

- **Salarii indirecte A** = 10.000.000

= ∑BR (salarii directe) = 30.000.000 (X) + 30.000.000 (Y) = 60.000.000

$$k_s = \frac{10.000.000}{60.000.000} = 0{,}1667$$

Cotele de cheltuieli vor fi:

- pentru marfa X : 30.000.000 × 0,1667 = 5.000.000
- pentru marfa Y : 30.000.000 × 0,1667 = 5.000.000

10.000.000

- Cote indirecte A – 33,25% din salariile indirecte

- pentru marfa X : 5.000.000 × 33,25% = 1.662.500
- pentru marfa Y : 5.000.000 × 33,25% = 1.662.500

3.325.000

- **Amortizări A** = 5.000.000

∑BR(valoare inventar) = 350.000.000 (X) + 150.000.000 (Y) = 500.000.000

$$k_s = \frac{5.000.000}{500.000.000} = 0{,}01$$

- pentru marfa X : 350.000.000 × 0,01 = 3.500.000
- pentru marfa Y : 150.000.000 × 0,01 = 1.500.000

5.000.000

- **Transport A** = 10.000.000

∑BR(rulaj marfă) = 10.000 (X) + 20.000 (Y) = 30.000 kg

$$k_s = \frac{10.000.000}{30.000} = 333{,}33$$

- pentru marfa X : 10.000 × 333,33 = 3.333.300
- pentru marfa Y : 20.000 × 333,33 = 6.666.700

10.000.000

925= 923 62.652.500
925/A/X = 13.495.800 923/A = 28.325.000
925/A/Y = 14.829.200 923/B = 34.327.500
925/B/Z = 34.327.500

b) **Repartizarea cheltuielilor generale**

- cheltuieli chirii = 18.000.000 lei
- cheltuieli telefon = 3.000.000 lei

} Total cheltuieli generale = 21.000.000

∑BR = cheltuieli directe + cheltuieli indirecte repartizate
BR_X = 127.975.000 + 13.495.800 = 141.470.800 lei
BR_Y = 112.975.000 + 14.829.200 = 127.804.200 lei
BR_Z = 95.975.000 + 34.327.500 = 130.302.500 lei
∑BR = 399.577.500 lei

$$k_s = \frac{21.000.000}{399.577.500} = 0,05256$$

- pentru marfa X : 141.470.800 × 0,05256 = 7.433.911 lei
- pentru marfa Y : 127.804.200 × 0,5256 = 6.717.389 lei
- pentru marfa Z : 130.302.500 × 0,05256 = 6.848.760 lei

21.000.000 lei

925 = 924 21.000.000
925/A/X = 7.433.911
925/A/Y = 6.717.289
925/B/Z = 6.848.700

4) Se înregistrează decontarea cheltuielilor directe, indirecte şi generale, repartizate pe mărfuri, conform tabelului:

Depozit / marfă	**Cheltuieli directe**	**Cheltuieli indirecte repartizate**	**Cheltuieli generale repartizate**	**TOTAL**
A- marfa X	127.975.000	13.495.800	7.433.911	148.904.711
A- marfa Y	112.975.000	14.829.200	6.717.389	134.521.589
B- marfa Z	95.975.000	34.327.500	6.848.700	137.151.200
TOTAL	336.925.000	62.652.500	21.000.000	420.577.500

902 =925 420.577.500
902/A/X = 148.904.711 925/A/X = 148.904.711
902/A/Y = 134.521.589 925/A/Y = 134.521.589
902/B/Z = 137.151.200 925/B/Z = 137.151.200

5) Determinăm rezultatul activității de comerț cu ridicata pe fiecare marfă, depozit şi total unitate.

Depozit / marfă	R_C 902 (venituri)	R_D 902 (cheltuieli)	Rezultate	
			Profit	Pierdere
A / X	180.000.000	148.904.711	31.095.289	-
A / Y	120.000.000	134.521.589	-	14.521.589
B / Z	135.000.000	137.151.200	-	2.151.200
TOTAL	435.000.000	420.577.500	14.422.500	-

903 =902 14.422.500
903/A/X = 31.095.289 902/A/X = 31.095.289
903/A/Y = 14.521.589 902/A/Y = 14.521.589
903/B/Z = 2.151.200 902/B/Z = 2.151.200

6) Se decontează veniturile şi rezultatele:

901 = % 420.577.500
931 435.000.000
931/A/X = 180.000.000
931/A/Y = 120.000.000
931/B/Z = 135.000.000
903 14.422.500
903/A/X = 31.095.289
903/A/Y = 14.521.589
903/B/Z = 2.151.200

După cum ştim, la sfârşitul perioadei de gestiune, toate conturile se soldează.

Analizând rezultatul financiar – constatăm că pe total s-a obținut un profit de 14.422.500 lei, rezultat astfel:

- la depozitul A $\Rightarrow$ un profit de 16.573.700 lei, care se compune din:
  - profit din comercializarea mărfii X = 31.095.289 lei
  - pierdere din comercializarea mărfii Y = 14.521.589 lei
- la depozitul B $\Rightarrow$ o pierdere de 2.151.200 lei, din comercializarea mărfii Z.

Se impun următoarele măsuri.

- analiza oportunității de a comercializa în continuare mărfurile Y şi Z la care s-a obținut pierdere;
- analiza cheltuielilor indirecte şi generale efectuate pe total şi pe fiecare depozit (reducerea cheltuielilor cu transportul, telefonul, salariile indirecte);
- analiza corelației dintre prețul de vânzare pentru mărfurile Y şi Z şi costurile de comercializare, care sunt mai ridicate;
- orientarea spre comercializarea în viitor a unor mărfuri mai rentabile.

Exemplul 2: O societate comercială en gros are în structura organizatorică un singur depozit şi comercializează un singur tip de marfă A. Evaluarea mărfii se face la preț de vânzare cu ridicata, depozitul practicând un adaos comercial de 40 %.

Stocul de marfă la începutul lunii este de 14.000.000 lei, din care adaos comercial 4.000.000 lei.

În timpul lunii se cumpără cu factură mărfuri la cost achiziție 30.000.000 lei, TVA deductibil 19% şi se vând cu factură mărfuri la preț de vânzare cu ridicata de 50.000.000 lei, TVA colectat 19%. Se descarcă gestiunea la preț cu ridicata. Cheltuielile înregistrate de depozit în timpul lunii sunt: cheltuieli cu salarii directe = 5.000.000 lei, cote directe (33,25%) = 1.662.500 lei; amortizări clădiri neproductive = 3.000.000 lei; cheltuieli cu reclamă şi publicitate pe bază de factură: 1.000.000 lei, TVA deductibilă 19%.

- Să se înregistreze în paralel în contabilitatea financiară şi în contabilitatea de gestiune şi să se determine rezultatul activității.

În contabilitatea financiară	**În contabilitatea de gestiune**
1) Valoare stoc inițial: Si_D 371 = 14.000.000 Si_C 378 = 4.000.000	1) -
2) Cumpărare marfă: 371=% 42.000.000 401 30.000.000 378 12.000.000 4426=401 5.700.000	2) -
3) Vânzare marfă: 4111=% 59.500.000 707 50.000.000 4427 9.500.000	3) Preluarea veniturilor din vânzări 931= 902 50.000.000 931/A = 50.000.000 902/A = 50.000.000
4) Descărcarea gestiunii: % = 371 50.000.000 607 35.715.000 378 14.285.000 $k = \frac{Si_C 378 + R_C 378}{Si_D 371 + R_D 371} =$ $= \frac{4.000.000 + 12.000.000}{14.000.000 + 42.000.000} = 0,2857$ Adaos comercial = 50.000.000×0,2857 = = 14.285.000	4) Preluarea cheltuielilor cu mărfuri, drept cheltuieli comerciale: 925 = 901 35.715.000 925/A = 35.715.000
5) Cheltuieli cu salarii directe: 641 = 421 5.000.000 Cote directe: CAS: 6451 = 4311 1.100.000 22%	5) Preluarea cheltuielilor cu salariile directe şi cote directe, drept cheltuieli comerciale: 925 = 901 6.662.500 925/A = 6.662.500

Fd. săn.: 6453 = 4313 350.000 7% Fd. şom.: 6452 = 4371 150.000 3% Fd. risc: 635 = 447.1 25.000 0,5% Comision CM: 635 = 447.2 37.500 0,75%	
6) Cheltuieli cu amortizări clădiri neproductive: 6811 = 2811 3.000.000	6) Preluarea cheltuielilor cu amortizări drept cheltuieli generale de administraţie: 924 = 901 3.000.000
7) Cheltuieli cu reclamă şi publicitate pe bază de factură: % = 401 1.190.000 623 1.000.000 4426 190.000	7) Preluarea cheltuielilor de reclamă şi publicitate, drept cheltuieli comerciale 925 = 901 1.000.000 925/A = 1.000.000
8) Decontarea veniturilor şi cheltuielilor la sfârşitul lunii: 707 = 121 50.000.000 121=% 46.377.500 607 35.715.000 641 5.000.000 6451 1.100.000 6452 150.000 6453 350.000 635 62.500 6811 3.000.000 623 1.000.000 Profit brut contabil (Sf_C 121) = = 50.000.000–46.377.500= 3.622.500 lei	8) Repartizarea cheltuielilor generale asupra cheltuielilor directe: 925 = 924 3.000.000 925/A = 3.000.000 9) Decontarea cheltuielilor directe şi generale: 902= 925 46.377.500 902/A = 925/A = 46.377.500 46.377.500
	10) Înregistrarea rezultatelor activităţii: 903= 902 3.622.500 903/A = 902/A = 3.622.500 3.622.500
	11) Decontarea veniturilor şi rezultatelor:

	901=% 46.377.500 931 50.000.000 931/A=50.000.000 903 3.622.500 903/A=3.622.500
	Toate conturile de gestiune se soldează.

Corelații între cele 2 circuite contabile:
1) R_D cl. 6 = R_D 902 (total cheltuieli)
2) R_C cl. 7 = R_C 902 (total venituri)
3) Sf_C 121 = Sf_C 902 = R_D 903 (rezultat = profit)

Observație: Evident că, în cazul existenței mai multor depozite şi comercializării mai multor mărfuri, se fac calculele de repartizare conform exemplului anterior. Diferă doar modalitatea de evaluare a stocurilor, pentru că la determinarea cheltuielilor trebuie să se țină seama de adaosul comercial.

Aspecte privind recepția stocurilor de mărfuri la depozite

1) Plusuri constatate la recepție

a) Admise de depozit

Exemplu: se cumpără mărfuri cu factură la c.a. = 30.000.000 lei, TVA deductibil 19%, recepționând o cantitate în valoare de 32.000.000 lei.
În contabilitatea financiară se înregistrează factura ca atare:

% = 401 35.700.000
371 30.000.000
4426 5.700.000

- se înregistrează plusul fără factură:

% = 408 2.380.000
371 2.000.000
4428 380.000

- se primeşte factura pentru plusul acceptat:
408 = 401 2.380.000
4426 = 4428 380.000

- se achită cele două facturi:
401 = 5121 38.080.000
În contabilitatea de gestiune nu se efectuează înregistrări.

b) Respinse de depozit

b.1) Plus nefacturat de furnizor

Exemplu: Considerăm factura cu valoarea la c.a. = 30.000.000 lei, TVA 19%, plus nefacturat = 2.000.000 lei.

În contabilitatea financiară se înregistrează numai cantitatea din factură:

%	= 401	35.700.000
371		30.000.000
4426		5.700.000

iar plusul extracontabil:

8033 (D) = 2.000.000

- se achită factura cu cantitatea acceptată:

401 = 5121 35.700.000

- se returnează plusul: 8033 (C) = 2.000.000

În contabilitatea de gestiune nu se efectuează înregistrări.

b.2) Plus facturat de furnizor

Exemplu: Considerăm factura cu valoare la c.a. = 32.000.000 lei, TVA deductibilă 19% şi cantitate comandată în valoare de 30.000.000 lei.

În contabilitatea financiară se înregistrează numai cantitatea comandată, fără factură:

%	= 408	35.700.000
371		30.000.000
4428		5.700.000

iar plusul, extracontabil: 8033 (D) = 2.000.000.

- se primeşte factura corectă:

408 = 401 35.700.000

4426 = 4428 5.700.000 şi se restituie plusul

8033 (C) = 2.000.000

- se achită factura corectă:

401 = 5121 35.700.000

În contabilitatea de gestiune nu se fac înregistrări.

2) Minusuri constatate la recepție

a) Soluționabile în momentul recepției

a.1) Din vina furnizorului

Exemplu: Considerăm factura cu valoare la c.a. = 2.800.000 lei, TVA deductibilă 19%, cantitate primită în valoare de 2.500.000 lei, minus de 300.000 lei din vina furnizorului.

În contabilitatea financiară înregistrăm cantitatea primită fără factură:

%	= 408	2.975.000
371		2.500.000
4428		475.000

Se primeşte factura corectă:

408	= 401	2.975.000
4426	= 4428	475.000

şi se achită:

401	= 5121	2.975.000

În contabilitatea de gestiune nu se fac înregistrări.

a.2) Din vina cărăuşului/delegatului

Exemplu: Considerăm aceleaşi date:

În contabilitatea financiară se înregistrează factura integral, încărcând gestiunea cu cantitatea primită şi înregistrând minusul pe cheltuieli (ct. 658).

%	= 401	3.332.000
371		2.500.000
6588		300.000
4426		532.000

Se achită întreaga factură:

401	= 5121	3.332.000

Se impută lipsa vinovatului, la preț imputație 390.000 lei, recuperând suma prin casierie sau prin reținere pe statul de plată.

461	=	%	464.100
		7588	390.000
		4427	74.100

şi:

5311	= 461	464.100
(421)		

În contabilitatea de gestiune:

- se preiau cheltuielile:

925	= 901	300.000

- se preiau veniturile:

931	= 902	390.000

a.3) Datorită perisabilităților admise

Exemplu: Se cumpără mărfuri la cost achiziție = 2.800.000 lei, TVA deductibilă 19%, la recepție constatând perisabilități de 50.000 lei.

În contabilitatea financiară se înregistrează factura integral, încărcând gestiunea numai cu cantitatea primită, iar perisabilitățile se înregistrează pe cheltuieli (ct. 6588):

%	= 401	3.332.000
371		2.750.000
6588		50.000
4426		532.000

Se achită factura integral:

401 = 5121 3.332.000

Pentru perisabilități se calculează TVA colectată:

635 = 4427 9.500 (50.000 × 19%)

Observație: Perisabilitățile peste limitele admise constituie cheltuieli nedeductibile fiscal.

În contabilitatea de gestiune se preiau cheltuielile:

925 = 901 59.500

b) Nesoluționabile în momentul recepției

Exemplu: Se cumpără mărfuri la cost achiziție 2.800.000 lei, TVA deductibilă 19%, constatând un minus de 300.000 lei.

În contabilitatea financiară se înregistrează factura integral, se încarcă gestiunea cu cantitatea primită, iar minusul se înregistrează ca sumă în curs de clarificare (ct. 473):

%	= 401	3.332.000
371		2.500.000
473		300.000
4426		532.000

Pot apărea două situații:

b.1) Se identifică vinovatul şi i se impută, recuperând suma:

6588	= 473	300.000
461	= %	464.100
	7588	390.000
	4427	74.100

şi:

5311 = 461 464.100
(421)

În contabilitatea de gestiune se preiau cheltuielile şi veniturile:

925 = 901 300.000
931 = 902 390.000

b.2) Din lipsă de vinovați, se înregistrează pe cheltuieli din exploatare:

6588 = 473 300.000

şi TVA colectată aferentă pe cheltuiala unității:

635 = 4427 57.000

În contabilitatea de gestiune se preiau cheltuielile:

925 = 901 357.000

Aspecte privind mărfurile lăsate în custodia furnizorului

Se întâmplă datorită lipsei spațiului de depozitare şi presupune încheierea unui Proces verbal de custodie cu furnizorul.

Exemplu: Se cumpără mărfuri la cost achiziție = 10.000.000, TVA deductibilă 19%, care rămân în custodia furnizorului. Se achită factura. Furnizorul facturează cheltuieli de custodie de 1.000.000, TVA deductibilă 19%, care se achită. La expirarea termenului, se primeşte marfa în gestiune.

În contabilitatea financiară avem:

%	= 401	11.900.000
357		10.000.000
4426		1.900.000
401	= 5121	11.900.000
%	= 401	1.190.000
628		1.000.000
4426		190.000
401	= 5121	1.190.000
371	= 357	10.000.000

În contabilitatea de gestiune se preiau cheltuielile de custodie, drept cheltuieli comerciale:

925 = 901 1.000.000

Notă: Chiar dacă majoritatea operațiunilor de mai sus nu s-au regăsit decât în mică măsură în înregistrările din clasa 9, am considerat necesar să le prezentăm întrucât se referă la gestiunea internă a stocurilor.

Aspecte privind gestiunea ambalajelor în cadrul depozitelor

Ambalajele reprezintă a doua categorie de stocuri, ca pondere după mărfuri. Ele pot fi:

- refolosibile sau de unică folosință;
- indigene sau din import;
- de natura mijloacelor fixe (containere) sau de natura stocurilor (obiecte de inventar, de transport sau materiale de ambalat).

Ambalajele se pot factura:

- distinct de marfa pe care o conţin;
- cu preţul inclus în preţul mărfii.

După modul de circulaţie, avem: ambalaje care circulă pe principiul vânzării-cumpărării şi ambalaje restituibile.

De regulă, depozitele evaluează ambalajele, la **cost de achiziţie**, ca şi mărfurile, prin urmare, descărcările de gestiune se vor determina folosind metodele: CMP, FIFO sau LIFO (vezi exemplul mărfurilor).

Evidenţa operativă a ambalajelor se ţine la magazie, cu ajutorul **Fişelor de magazie** (cantitativ). Evidenţa analitică se ţine la contabilitate, cu ajutorul **Fişelor de cont analitic pentru valori materiale** (cantitativ-valoric) sau **Fişelor de cont pentru operaţii diverse** (valoric).

Periodic se punctează stocurile scriptice cu cele faptice şi se efectuează eventualele regularizări.

➢ **Ambalajele de natura mijloacelor fixe** presupun $V_i \geq 8.000.000$ lei şi $D \geq 1$ an. Ele se amortizează, preluând cheltuielile în contabilitatea de gestiune, fie prin 923 (cheltuieli indirecte), fie prin 924 (cheltuieli generale):

923 = 901 anuitatea amortizării
(924) (respectiv amortizarea lunară)

Nu se vând, fiind utilizate în incinta depozitului pentru păstrarea şi manipularea mărfurilor.

➢ **Ambalajele de natura obiectelor de inventar**, presupun fie $V_i \geq 8.000.000$lei şi $D < 1$ an, fie invers. În acest caz,preluăm în contabilitatea de gestiune uzura lor (cu întreaga valoare de intrare, sau eşalonat pe maxim 3 ani), prin ct. 923 (cheltuieli indirecte) sau 924 (cheltuieli generale):

923 = 901 uzura obiectelor de inventar
(924)

Nu se vând, fiind folosite în incinta depozitului.

➢ **Ambalajele de transport** circulă între furnizor şi depozit, respectiv între depozit şi client, putând fi:

a) pe principiul vânzării-cumpărării – se vând odată cu marfa pe care o conţin, se facturează ca poziţie distinctă şi se plătesc/se încasează odată cu marfa.

În contabilitatea de gestiune presupun:

- preluarea cheltuielilor cu ambalaje (costul de achiziţie al ambalajelor vândute, determinat prin CMP, FIFO, LIFO), drept cheltuieli comerciale:

  925 = 901 cost achiziţie al ambalajelor vândute

- preluarea veniturilor din vânzări de ambalaje (preţul de vânzare al acestora):

  931 = 902 valoarea veniturilor din vânzări de ambalaje

b) pe principiul restituirii – se restituie furnizorului ulterior cumpărării mărfii, respectiv se primesc de la client, ulterior vânzării mărfii (ct. 409 şi 419).

În contabilitatea de gestiune generează înregistrări numai dacă nu se mai restituie, total sau parţial, astfel:

- faţă de furnizor, fiind degradate – se înregistrează preluarea cheltuielilor cu ambalajele:

  925 = 901 costul de achiziţie al ambalajelor degradate şi nerestituite furnizorului

- față de client, nefiind primite – se înregistrează preluarea veniturilor din vânzări de ambalaje:

931 = 902 prețul de vânzare al ambalajelor rămase la client din diverse motive

➢ **Ambalajele incluse în prețul mărfurilor** se achită prin prețul mărfii, iar după golire se vând ca produse reziduale (ct. 346, 711). În contabilitatea de gestiune presupun doar preluarea veniturilor din vânzări de produse reziduale:

931 = 902 prețul de vânzare al produselor reziduale

➢**Materialele de ambalat** se utilizează la vânzare prin cântărire odată cu marfa iar costul lor se suportă de către client, care le achită odată cu marfa.

În contabilitatea de gestiune se preiau cheltuielile cu mărfurile (cost achiziție al materialelor de ambalat, împreună cu cel al mărfurilor vândute):

925 = 901 cost achiziție marfă + hârtie de ambalat (pungi)

şi preluarea veniturilor din vânzări de mărfuri (inclusiv materialele de ambalat):

931 = 902 venitul din vânzări (mărfuri + ambalaje)

6.1.2 Contabilitatea de gestiune în comerțul cu amănuntul

Comerțul cu amănuntul asigură circulația mărfurilor de la depozit la clientul persoană fizică şi se derulează prin intermediul **magazinelor de desfacere cu amănuntul** – specializate sau mixte, structurate pe raioane de mărfuri. Evaluarea mărfurilor la magazine se realizează obligatoriu la **preț de vânzare cu amănuntul** şi se utilizează numai inventarul permanent.

Prețul de vânzare cu amănuntul se compune din trei elemente:

- costul de achiziție din factura furnizorului;
- adaosul comercial = procentul de adaos practicat de magazin × cost de achiziție
- TVA neexigibilă (pe stoc) = 19% × (cost de achiziție + adaos comercial al magazinului).

Evidența operativă şi analitică a mărfurilor şi ambalajelor

a) Evidența operativă se realizează de către gestionar, cu ajutorul **Raportului de gestiune**, care cuprinde următoarele elemente:

- soldul la începutul lunii – separat pentru marfă şi pentru ambalaje;
- intrările valorice de mărfuri şi ambalaje – provenite din: cumpărări (pe bază de aviz de expediere, factură fiscală şi Notă de Intrare-recepție); plusuri de inventar (pe baza listelor de inventar), creşteri de preț (pe bază de Proces verbal de modificare de preț), donații primite (pe bază de Proces verbal) etc.;
- ieşirile valorice de mărfuri şi ambalaje – provenite din: vânzări direct cu numerar (pe bază de bon de casă), minusuri de inventar (pe baza listelor de inventar); diminuări de preț (pe bază de Proces verbal de modificare de preț), donații efectuate (pe bază de Proces verbal) etc.
- soldul la sfârşitul lunii – separat pentru marfă şi pentru ambalaje, determinat conform relației:

$S_f = S_i + I – E$

Deci, Raportul de gestiune cuprinde **evidența valorică** a stocurilor de mărfuri şi ambalaje.

b) Evidența analitică se realizează la compartimentul contabilitate, **global-valoric**, prin **Fişele de cont pentru operații diverse** deschise pe fiecare gestiune în parte, cuprinzând următoarele elemente: valoarea inițială; valoare intrări; valoare ieşiri şi sold final – separat pentru marfă şi pentru ambalaje.

La sfârşitul lunii (perioadei de gestiune) se întocmeşte Balanța de verificare analitică – atât pentru mărfuri cât şi pentru ambalaje – în scopul de a verifica exactitatea înregistrărilor din contabilitatea analitică.

Periodic (dar obligatoriu la sfârşitul exercițiului) se inventariază mărfurile şi ambalajele, comparând stocul faptic cu cel scriptic şi regularizând plusurile şi minusurile de inventar.

Sistemul conturilor de gestiune în comerțul cu amănuntul

I. Grupa 90 „Decontări interne":

- cont 901 „Decontări interne privind cheltuielile comerciale" (P)
- cont 902 „Decontări interne privind comerțul cu amănuntul" (P)
- cont 903 „Decontări interne privind rezultatele din comerțul cu amănuntul" (A)

II. Grupa 92 „Conturi de calculație":

- cont 923 „Cheltuieli indirecte ale unităților operative" (A)
- cont 924 „Cheltuieli generale de administrație" (A)
- cont 925 „Cheltuieli comerciale" (A)

III. Grupa 93 „Venituri din comerțul cu amănuntul":

- contul 931 „Venituri din comerțul cu amănuntul" (A)

Vom prezenta în continuare o monografie contabilă cuprinzând operațiuni în cadrul magazinului, cu înregistrări în paralel în contabilitatea financiară şi în contabilitatea de gestiune, întrucât evaluarea mărfurilor la preț de vânzare cu amănuntul implică înregistrări mai complexe.

Exemplu: O societate comercială en-detail are în structura sa organizatorică două magazine A şi B prin care se comercializează mărfuri la preț cu amănuntul.

Adaosul comercial practicat de cele două magazine este de: 40% pentru A şi 30% pentru B.

- Stocul de marfă la începutul lunii este de :
  - A = 33.320.000 lei
  - B = 23.205.000 lei

- Cumpărările din timpul lunii la cost achiziție sunt:
  - A = 100.000.000, TVA deductibil 19%

- B = 70.000.000, TVA deductibil 19%

- La recepție - magazinul A constată un plus nefacturat şi acceptat, în valoare de 10.000.000 lei
  - magazinul B constată un minus din vina delegatului de 5.000.000 lei, care se impută acestuia la preț cu amănuntul, recuperând suma prin casierie.

- Încasările din vânzări direct cu numerar sunt de:
  - A = 180.000.000 lei
  - B = 110.000.000 lei

- La magazinul A se efectuează o majorare de preț cu 5% iar la magazinul B, o diminuare de preț cu 3% (pentru marfa rămasă în stoc după vânzare).

- La sfârşitul lunii, se constată un minus de inventar la magazinul A, în valoare de 2.500.000 lei, neimputabil.

- Cheltuielile înregistrate în timpul lunii sunt:
  - salarii vânzători = 15.000.000
    - A = 8.000.000 lei
    - B = 7.000.000 lei
  - cote salarii (33,25%) = 4.987.500
    - A = 2.660.000 lei
    - B = 2.327.500 lei
  - salarii TESA = 6.000.000 lei
  - cote salarii TESA (33,25%) = 1.995.000 lei

  } ⇒ se repartizează pe magazine în funcție de salariile directe

  - cheltuieli cu telefonul – înregistrate pe bază de factură, de 3.000.000 lei, TVA 19%, repartizate pe magazine în funcție de salariile directe
  - cheltuieli cu energie şi apă – înregistrate pe bază de factură, de 4.000.000 lei, TVA 19%, repartizate pe magazine în funcție de suprafața acestora de: A = 10.000 m^2 şi B = 12.000 m^2
  - cheltuieli cu amortizarea frigiderelor = 25.000.000 lei
    - A = 15.000.000 lei
    - B = 10.000.000 lei
  - cheltuieli cu amortizarea calculatoarelor şi mobilierului = 2.000.000 lei, repartizate pe magazine după V_{inv}
    - A = 50.000.000 lei
    - B = 70.000.000 lei

- Să se înregistreze în paralel în cele două circuite contabile, determinând rezultatul activității pe total unitate şi pe fiecare magazin.

În contabilitatea financiară	**În contabilitatea de gestiune**
1) Stoc inițial: A : Si_D 371 = 33.320.000 Si_C 378 = 8.000.000 Si_C 4428 = 5.320.000 B : Si_D 371 = 23.205.000 Si_C 378 = 4.500.000 Si_C 4428 = 3.705.000	1) -
2) Cumpărările: A: recepție cu plus nefacturat şi acceptat: % =401 119.000.000 371 100.000.000 4426 19.000.000 % =408 11.900.000 371 10.000.000 4428 1.900.000 371= % 73.260.000 378 44.000.000 4428 29.260.000 - primirea facturii pentru plus: 408 = 401 11.900.000 4426 = 4428 1.900.000 B: recepție cu minus din vina delegatului: % = 401 83.300.000 371 65.000.000 6588 5.000.000 4426 13.300.000	2) - - Preluarea cheltuielilor cu lipsa drept cheltuieli comerciale: 925 = 901 5.000.000 925/B = 5.000.000
371= % 35.555.000 378 19.500.000 4428 16.055.000	-
- imputația şi recuperarea sumei: 461= % 7.735.000 7588 6.500.000 4427 1.235.000 5311= 461 7.735.000	- Preluarea veniturilor din imputație 931= 902 6.500.000 931/B = 6.500.000 902/B = 6.500.000

3) Vânzare a direct cu numerar: A: 5311=% 180.000.000 707 151.260.000 4427 28.740.000 B: 5311=% 110.000.000 707 92.435.000 4427 17.565.000	3) Preluarea veniturilor din vânzări de mărfuri: 931= 902 243.695.000 931/A = 151.260.000 902/A = 151.260.000 931/B = 92.435.000 902/B = 92.435.000
Descărcarea gestiunilor în urma vânzării: A: % = 371 180.000.000 607 108.045.000 378 43.215.000 4428 28.740.000 $k = \frac{Si_C 378 + R_C 378}{(Si_D 371 - Si_C 4428) + (R_D 371 - R_C 4428)} =$ $= \frac{8.000.000 + 44.000.000}{(33.320.000 - 5.320.000) + (183.260.000 - 29.260.000)} =$ $= 0,2857$ Adaos comercial = 151.260.000 × 0,2857 = = 43.215.000 A: % = 371 110.000.000 607 71.101.000 378 21.334.000 4428 17.565.000 $k = \frac{4.500.000 + 19.500.000}{(23.205.000 - 37.050.000) + (100.555.000 - 16.055.000)}$ $= 0,2308$ Adaos comercial = 92.435.000×0,2308 = = 21.334.000	4) Preluarea cheltuielilor cu mărfuri, drept cheltuieli comerciale: 925 = 901 179.146.000 925/A = 108.045.000 925/B = 71.101.000
4) A: Stoc marfă = 33.320.000 + 183.260.000 - 180.000.000 = 36.580.000 din care TVA neexigibil = 5.840.000 lei şi adaos comercial = 8.780.000 lei - majorare de preț cu 5%: 371= % 1.306.620 378 1.098.000 (21.960.000×5%) 4428 208.620 (1.098.000×19%) unde c.a. = 21.960.000 (aferent stocului rămas după vânzare) B: Stoc marfă = 23.205.000 + 100.555.000 + +110.000.000 = 13.760.000 din care: TVA neexigibil = 2.197.000 şi adaos comercial = 2.669.000 lei - diminuare de preț cu 3%:	- -

371= % 317.515 378 266.820 (8.894.000×3%) 4428 50.695 (266.820×19%)	
5) Înregistrarea minusului neimputabil: A: % = 371 2.500.000 6588 1.500.595 378 600.255 4428 399.150 unde: TVA neex. = 2.500.000 × 15,966% Ad. com = (2.500.000 – 399.150) × 0,2308 (k) TVA aferent: 635 = 4427 285.115 (1.500.595 ×19%)	5) Preluarea cheltuielilor cu lipsa în gestiune drept cheltuieli comerciale: 925 = 901 1.500.595 925/A = 1.500.595 925 = 901 285.115 925/A = 285.115
6) Salarii directe (vânzători): 641 = 421 15.000.000 Cote directe: 6451 = 4311 3.300.000 6453 = 4313 1.050.000 6452 = 4371 450.000 635= % 187.500 447.1 75.000 447.2 112.500	6) Preluarea cheltuielilor cu salarii directe drept cheltuieli comerciale: 925 = 901 15.000.000 925/A = 8.000.000 925/B = 7.000.000 şi respectiv cotele: 925 = 901 4.987.500 925/A = 2.660.000 925/B = 2.327.500
7) Salarii TESA: 641 = 421 6.000.000 Cote directe: 6451 = 4311 1.320.000 6453 = 4313 420.000 6452 = 4371 180.000 635= % 75.000 447.1 30.000 447.2 45.000	7) Preluarea cheltuielilor cu salarii TESA drept cheltuieli generale de administrație: 924 = 901 6.000.000 şi respectiv cotele: 924 = 901 1.995.000
8) Cheltuieli cu telefonul pe bază de factură: % = 401 3.570.000 626 3.000.000 4426 570.000	8) Preluarea cheltuielilor cu telefonul drept cheltuieli generale: 924 = 901 3.000.000
9)Factura de energie şi apă: % = 401 4.760.000 605 4.000.000 4426 760.000	9) Preluarea cheltuielilor cu energie şi apă drept cheltuieli generale: 924 = 901 4.000.000
10) Cheltuieli cu amortizarea frigiderelor: 6811 = 281 25.000.000	10) Preluarea cheltuielilor cu amortizarea drept cheltuieli comerciale: 925 = 901 25.000.000

	925/A = 15.000.000 925/B = 10.000.000
11) Cheltuieli cu amortizări calculatoare şi mobilier: 6811 = 2814 2.000.000	11) Preluarea cheltuielilor cu amortizări drept cheltuieli generale: 924 = 901 2.000.000
12) Decontarea veniturilor şi cheltuielilor: % = 121 250.195.000 707 243.695.000 7588 6.500.000 121=% 247.914.210 6588 6.500.595 607 179.146.000 635 285.115 641 21.000.000 6451 4.620.000 6452 630.000 6453 1.470.000 635 262.500 626 3.000.000 605 4.000.000 6811 27.000.000 Profit brut contabil (Sf_C 121) = = 250.195.000–247.914.210= 2.280.790 lei	12) Repartizarea cheltuielilor generale pe magazine: - salarii TESA = 6.000.000 lei ∑BR (salarii directe) = 8.000.000 (A)+7.000.000(B)=15.000.000 lei $k_s = \frac{6.000.000}{15.000.000} = 0,4$ A: 8.000.000 ×0,4 = 3.200.000 lei B: 7.000.000 × 0,4 = 2.800.000 lei 6.000.000 lei - cote salarii TESA =1.995.000 lei A:3.200.000×33,25%=1.064.000 lei B:2.800.000×33,25%=931.000 lei 1.995.000 lei - cheltuieli cu telefonul: 3.000.000 lei ∑BR (salarii directe) = = 8.000.000(A) + 7.000.000(B) = =15.000.000 lei $k_s = \frac{3.000.000}{15.000.000} = 0,2$ A: 8.000.000 ×0,2 = 1.600.000 lei B: 7.000.000 × 0,2 = 1.400.000 lei 3.000.000 lei - cheltuieli cu energie şi apă = 4.000.000 lei ∑BR = 10.000 (A) + 12.000 (B) = = 22.000 m^2 (suprafaţa) $k_s = \frac{4.000.000}{22.000} = 181,82$ A: 10.000 ×181,82 =1.818.200 lei B: 12.000 ×181,82 = 2.181.800 lei 4.000.000 lei - cheltuieli cu amortizări birotică = 2.000.000 lei ∑BR = =50.000.000(A)+70.000.000(B) = =120.000.000 lei (V_{inv})

	$k_s = \frac{2.000.000}{120.000.000} = 0,0167$ A:50.000.000×0,0167=833.000lei B:70.000.000 ×0,0167=1.167.000lei 2.000.000 lei Vom avea: 925 = 924 17.284.800 925/A = 8.669.760 925/B = 8.615.040 13) Decontarea cheltuielilor comerciale directe şi generale repartizate: Tabel:

Den. mag.	Chelt. directe	Chlet. gener. repartizate	Total chelt.
A	135.490.710	8.515.200	144.005.910
B	95.428.500	8.479.800	103.908.300
Total	230.919.210	16.995.000	247.914.240

902 = 925 247.914.210
902/A = 925/A =
144.005.910 144.005.910
902/B = 925/B =
103.908.300 103.908.300

	14) Determinarea rezultatului din activitatea de comerț cu amănuntul: 903 = 902 2.280.790 903/A = 902/A = 7.254.090 903/B = 902/B = 4.973.300
	11) Decontarea veniturilor şi rezultatelor: 901=% 247.914.210 931 250.195.000 931/A=151.260.000 931/B = 98.935.000 931/B = 98.935.000 903 2.280.790 903/A=7.254.090 903/B=4.973.300

Corelațiile între cele două circuite contabile:
1) R_D cl. 6 = R_D 902 = 247.914.210 (total cheltuieli)
2) R_C cl. 7 = R_C 902 = 250.195.000 (total venituri)
3) Sf_C 121 = Sf_C 902 = R_D 903 = 2.280.790 (profit)

Situaţia centralizată a cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor pe total unitate, aşa cum rezultă din contabilitatea de gestiune este următoarea:

Denumire magazin	Total cheltuieli	Total venituri	Rezultat	
			Profit	Pierdere
A	144.005.910	151.260.000	7.254.090	-
B	103.908.300	98.935.000	-	4.973.300
Total	247.914.210	250.195.000	2.280.790	-

La sfârşitul perioadei de gestiune, după cum ştim, toate conturile din clasa 9 se soldează.

Unitatea va trebui să adopte măsuri privind activitatea magazinului B, unde s-a obţinut pierdere, privind:

- mărfurile comercializate şi adaosul practicat;
- cheltuielile neproductive efectuate (telefon, întreţinere, salarii TESA şi cote aferente, etc.).

Observaţie: Problema se poate detalia pe raioanele din cadrul fiecărui magazin, cu repartizarea cheltuielilor în mod asemănător.

6.1.3 Contabilitatea de gestiune în alimentaţia publică

Activitatea de alimentaţie publică se desfăşoară în locuri specializate, îmbinând procesele de comercializare cu cele de producţie a produselor alimentare preparate în laboratoare. Procesul de producţie implică realizarea preparatelor şi semipreparatelor care se vor vinde în cadrul aceleiaşi unităţi (restaurant, cofetărie, patiserie etc.).

Procesul de comercializare presupune aprovizionarea, păstrarea şi desfacerea mărfurilor ca atare sau după o prelucrare prealabilă.

Unităţile de alimentaţie publică se constituie din[1]:

- unităţi mixte de producţie şi desfacere (restaurante, cofetării, patiserii);
- unităţi de producţie (laboratoare);
- depozite generale şi de repartizare (cu rolul de a aproviziona unităţile de producţie şi desfacere);
- unităţi auxiliare (crescătorii de animale, grădini de zarzavat etc.)

Evaluarea stocurilor de mărfuri se face astfel:

- **la costuri de achiziţie – în cadrul depozitelor;**
- **la preţuri de alimentaţie publică** – la restaurante, cofetării etc. (aceste preţuri cuprind: costul de achiziţie şi adaosul de alimentaţie publică, mai mare decât cel din comerţul cu amănuntul, care diferă în funcţie de categoria unităţii respective).

[1] A. Pop şi colectivul – Contabilitate de gestiune aplicată în comerţ, Ed. Intelcredo, Deva, 1999

Sistemul conturilor de gestiune în alimentația publică

Grupa 90 „Decontări interne":

- cont 901 „Decontări interne privind cheltuielile" (P)
- cont 902 „Decontări interne privind alimentația publică" (P)
- cont 903 „Decontări interne privind rezultatele din alimentația publică" (A)

Grupa 92 „Conturi de calculație":

- cont 921 „Cheltuielile activității de bază" (A)
- cont 922 „Cheltuielile activității auxiliare" (A)
- cont 923 „Cheltuieli indirecte de producție" (A)
- cont 924 „Cheltuieli generale de administrație" (A)
- cont 925 „Cheltuieli de desfacere" (A)

Grupa 93 „Venituri din alimentația publică":

- contul 931 „Venituri din alimentația publică" (A)

Monografie contabilă

O unitate de alimentație publică are în structura sa organizatorică un laborator (A) şi o cofetărie (B).

În timpul lunii se primesc la laborator, cu factură de la furnizor, materii prime la cost achiziție = 30.000.000 lei, TVA deductibilă 19%. Materiile prime se consumă în proporție de 80% pentru fabricarea produselor de cofetărie, care se înregistrează la prețul de livrare al laboratorului, ştiind adaosul acestuia de 50%.

Produsele de cofetărie se transferă la magazin, cunoscând adaosul comercial de alimentație publică de 70%.

Cofetăria vinde produse direct cu numerar, în valoare de 70.000.000 lei.

Cheltuielile efectuate în timpul lunii au fost:

- salarii directe = 10.000.000 lei
  - A = 6.000.000 (cofetari)
  - B = 4.000.000 (vânzători)
- cote directe (33,25%) = 3.325.000 lei
  - A = 1.995.000
  - B = 1.330.000
- cheltuieli cu amortizări frigidere = 4.000.000 lei
  - A = 2.000.000
  - B = 2.000.000
- cheltuieli cu energie şi apă, pe bază de factură = 2.000.000lei, TVA deductibilă 19% repartizate în funcție de consum:
  - A = 20.000 kW
  - B = 15.000 kW

Să se determine rezultatul activității de alimentație publică pe total şi pe fiecare unitate operativă.

În contabilitatea financiară	**În contabilitatea de gestiune**
1) Laborator: Recepția materiei prime: % = 401 35.700.000 301 30.000.000 4426 5.700.000	–
2) Laborator: Consumul parțial al materiei prime: 601 = 301 24.000.000	2) Preluarea cheltuielilor cu materii prime, drept cheltuieli ale activității de bază: 921 = 901 24.000.000 921/A = 24.000.000
3) Laborator: Încărcarea gestiunii cu produse finite la preț livrare de: - cost achiziție = 24.000.000 lei - adaos laborator = 24.000.000 × 50% = 12.000.000 lei preț livrare = 36.000.000 lei 345 = 711 36.000.000	–
4) Transferul produselor finite de la laborator la magazin, la preț vânzare cu amănuntul: - preț livrare din laborator = 36.000.000 lei - adaos comercial cofetărie = = 36.000.000 lei × 70% = 25.200.000 lei - TVA neexigibil = 19% (36.000.000 + 25.200.000) = 11.628.000 lei preț vânzare cu amănuntul = = 72.828.000 lei 371 = % 72.828.000 701 36.000.000 378 25.200.000 4428 11.628.000 și: 711 = 345 36.000.000	4) Se preiau veniturile din vânzări de produse finite: 931 = 902 36.000.000 931/A = 902/A = 36.000.000 36.000.000
5) Vânzarea mărfurilor la cofetărie: 5311 = % 70.000.000 707 58.823.800 4427 11.176.200 Se descarcă gestiunea magazinului de marfa vândută:	5) Se preiau veniturile din vânzări de mărfuri: 931 = 902 58.823.800 931/B = 902/B = 58.823.800 58.823.800 Se preiau cheltuielile cu mărfurile drept cheltuieli de desfacere: 925 = 901 34.600.160

% = 371 70.000.000 607 34.600.160 378 24.223.640 4428 11.176.200 $k = \frac{Si_C 378 + R_C 378}{(Si_D 371 - Si_C 4428) + (R_D 371 - R_C 4428)} =$ $= \frac{25.200.000}{72.828.000 - 11628.000} = 0,4118$ Adaos comercial = 58.823.800 × 0,4118 = = 24.223.640	925/B = 34.600.160
6) Salarii directe şi cote directe: 641 = 421 10.000.000 6451 = 4311 2.200.000 6453 = 4313 700.000 6452 = 4371 300.000 635 = % 125.000 447.1 50.000 447.2 75.000	6) Preluarea salariilor şi cotelor directe astfel: Laborator: 921 = 901 7.995.000 921/A = 7.995.000 Cofetărie: 925 = 901 5.330.000 925/B = 5.330.000
7) Amortizări frigidere: 6811 = 2814 4.000.000	7) Preluarea cheltuielilor cu amortizările: Laborator: 921 = 901 2.000.000 921/A = 2.000.000 Cofetărie: 925 = 901 2.000.000 925/B = 2.000.000
8) Cheltuieli cu energie şi apă, pe bază de factură: % = 401 2.380.000 605 2.000.000 4426 380.000	8) Preluarea cheltuielilor cu energie şi apă drept cheltuieli generale: 924 = 901 2.000.000
9) Se decontează veniturile şi cheltuielile: % = 121 94.823.800 701 36.000.000 707 58.823.800 121 = % 77.925.160 601 24.000.000 605 2.000.000 607 34.600.160 635 125.000 641 10.000.000 6451 2.200.000 6452 300.000	9) Se repartizează cheltuielile generale pe cele două subunităţi: - cheltuieli energie, apă = 2.000.000 - ∑BR (consum) = 20.000 (A) + 15.000(B) = = 35.000 kW $k_s = \frac{2.000.000}{35.000} = 57,14$ A: 20.000 × 57,14 = 1.142.800 lei B: 15.000 × 57,14 = 857.200 lei 2.000.000 Laborator: 921 = 924 1.142.800 921/A = 1.142.800 Cofetărie:

6543 700.000 6811 4.000.000 Profit brut contabil (Sf_C 121) = 94.823.800 – 77.925.160 = 16.898.640 lei	925 = 924 857.200 925/B = 857.200
	10) Se decontează cheltuielile totale: 902 = % 77.925.160 921 35.137.800 921/A = 35.137.800 925 42.787.360 925/B = 42.787.360
	11) Se înregistrează rezultatul activității de alimentație publică: 903 = 902 16.898.640 903/A = 862.200 902/A = 862.200 903/B = 16.036.440 902/B = 16.036.440
	12) Se decontează veniturile şi rezultatele: 901 = % 77.925.160 931 94.823.800 931/A = 36.000.000 931/B = 58.823.800 903 16.898.640 903/A = 862.200 903/B = 16.036.440

Denumire	Chelt. directe	Chelt. gen. repartizate	Total chelt.
Laborator A	33.995.000	1.142.800	35.137.800
Cofetărie B	41.930.160	857.200	42.787.360
Total	75.925.160	2.000.000	77.925.160

Corelațiile între cele două circuite contabile:

1) R_D cl.6 = R_D 902 = 77.925.160 (total cheltuieli)
2) R_C cl.7 = R_C 902 = 94.823.800 (total venituri)
3) Sf_C 121 = Sf_C 902 = R_D 903 = 16.898.640 (profit)

Toate conturile de gestiune se soldează la sfârşitul lunii. Situația centralizată a cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor pe total unitate şi pe fiecare subunitate este următoarea:

Denumire	Total cheltuieli	Total venituri	Rezultate	
			Profit	Pierderi
Laborator A	35.137.800	36.000.000	862.400	–
Cofetărie B	42.787.360	58.823.800	16.036.440	–
TOTAL	77.925.160	94.823.800	16.898.640	–

6.1.4 Contabilitatea de gestiune în comerțul exterior

Tranzacțiile economice internaționale reprezintă totalitatea operațiunilor comerciale, de cooperare economică, financiară şi tehnico-ştiințifică dintre agenți economici rezidenți în țări diferite:

- vânzare-cumpărare de mărfuri;
- prestări de servicii internaționale;
- vânzare-cumpărare de licențe pentru folosirea brevetelor de invenții sau a proceselor tehnologice;
- transporturi internaționale
- elaborarea de proiecte şi executarea de lucrări pentru realizări de obiective în străinătate
- reprezentanță în afacerile comerciale;
- asigurări internaționale;
- operațiuni financiar-valutare internaționale;
- turism internațional;
- operațiuni de leasing prin import de maşini, utilaje şi instalații fără plata taxelor vamale, în baza contractelor de leasing (între furnizor extern – locator – şi utilizator intern – locatar). La expirarea contractului de leasing utilizatorul poate înapoia bunul sau îl poate cumpăra, caz în care trebuie să anunțe organele vamale pentru a plăti taxa vamală aferentă valorii reziduale convenită între părți (dacă nu, organele vamale percep dublul taxei vamale).

Formele comerțului exterior se concretizează în **export** şi **import**, care asigură:

- completarea resurselor autohtone;
- valorificarea producției interne;
- introducerea de valută pe piața autohtonă şi echilibrarea balanței valutare;
- stimularea calitativă a producției interne.

La activitatea de import şi export au acces: societățile comerciale cu activitate de import-export, regiile autonome, asociațiile familiale, înregistrând operațiunile aferente în devize transformate la cursul zilei.

Contabilitatea comerțului exterior este influențată de factori specifici:

- regimul juridic al agenților economici din diferite țări;
- sistemul de finanțare a tranzacțiilor (capitaluri proprii, împrumuturi etc.);
- sistemul de decontare – modalități de plată şi instrumente de plată (ordin de plată, bilet la ordin, CEC, trată, cambie etc.)

Condițiile de livrare – se referă la clauzele cuprinse în contractul de vânzare cumpărare, ce stabilesc locul şi data când se produce transferul riscurilor şi cheltuielilor de la furnizor la client. Acestea sunt structurate pe grupe astfel[2]:

[2] A. Pop şi colectiv – Contabilitate de gestiune aplicată în comerț, Ed. Intelcredo, Deva, 1999

- grupa E (expediere) – vânzătorul, în propriile sale spații de depozitare, pune la dispoziția clientului mărfurile (franco-fabrică – EXW);
- grupa F (transport neplătit de vânzător) – vânzătorul pune mărfurile la dispoziția unui cărăuş stabilit de cumpărător (franco-cărăuş – FOB);
- grupa C (transport plătit de vânzător) – vânzătorul este obligat să asigure transportul pe parcurs extern, fără însă a-şi asuma riscurile pierderii/avarierii mărfurilor după încărcare şi expediere (CAF – transport; CIF – transport + asigurare);
- gradul D (destinație) – vânzătorul este obligat să suporte toate cheltuielile şi riscurile până la destinație (livrat la frontieră – DAF).

În funcție de condițiile de livrare avem trei tipuri de **prețuri externe**[3]:

1. Prețul extern **FOB** – prețul negociat cu clientul extern în condițiile în care exportatorul suportă toate cheltuielile până la încărcarea mărfurilor în mijlocul de transport pe parcurs extern (franco frontiera vânzătorului). Acest preț poate fi:
- FOB net – prețul mărfii;
- FOB brut – prețul mărfii + dobânzi + comisioane etc.

2. Prețul extern **CAF** – prețul negociat cu clientul extern în condițiile în care exportatorul suportă şi cheltuielile pe transportul extern (poate fi net/brut).

3. Prețul extern **CIF** – prețul negociat cu clientul extern când exportatorul suportă în plus față de transportul extern şi cheltuielile cu asigurarea pe parcurs extern (poate fi net/brut).

Înregistrarea operațiunilor de comerț exterior în contabilitate se face în funcție de cele trei prețuri practicate, ținând cont de fluctuațiile de curs valutar.

Modalități de derulare a operațiunilor de comerț exterior

Importurile şi exporturile se pot derula:
- **direct** – de către agentul economic producător, în contul şi pe riscul acestuia (încheind contract cu partenerul extern
- **indirect** – prin intermediul firmelor de comerț exterior, care pot mijloci operațiuni de import-export:
    a) **fie pe bază de comision** (în contul şi pe riscul beneficiarului) – încheind contract de comision la intern şi contract ferm la extern;
    b) **fie pe cont propriu** – asumându-şi riscurile tranzacțiilor – încheind contracte ferme atât la intern cât şi la extern.

a) Pentru operațiunile pe bază de comision:
- Export – se încasează contravaloarea mărfurilor de la clientul extern şi se achită suma producătorului intern;

[3] D. Vişan – Contabilitatea în comerțul exterior, Ed. Economică, Bucureşti, 1999

- Import – se încasează contravaloarea mărfurilor de la clientul intern şi se achită suma producătorului extern;

Firma de comerț exterior contabilizează numai comisionul încasat.

b) Pentru operațiunile pe cont propriu

- Export – se achită contravaloarea mărfurilor producătorului intern în momentul cumpărării acestora după care se vând la export;
- Import – se încasează contravaloarea mărfurilor de la clientul intern, în momentul vânzării acestora.

Firma de comerț exterior contabilizează cheltuielile şi veniturile generate de derularea operațiunilor de import şi export.

Concluzie:

A. În cazul exporturilor şi importurilor **directe**, agentul economic furnizor respectiv client încheie contract ferm la extern, cu clientul extern, respectiv furnizorul extern. Astfel, va înregistra toate operațiunile legate de import/export în contul şi pe riscul propriu.

B. În cazul exporturilor şi importurilor **indirecte** apare ca intermediar firma de comerț exterior.

I. În cazul importurilor/exporturilor pe **cont propriu** al firmei de comerț exterior:

- firma de comerț exterior îşi asumă riscurile tranzacției, încheind contracte ferme atât cu agentul economic intern (furnizor/client) cât şi cu agentul economic extern (furnizor/client), contabilizând operațiunile de import-export în întregime, cu veniturile şi cheltuielile aferente;

Export: ① cumpără marfa de la furnizorul intern pe bază de contract ferm, ② o achită acestuia, ③ după care o vinde clientului extern pe bază de contract ferm, ④ ulterior încasează creanța externă.

Import: ① cumpără marfa de la clientul extern pe bază de contract ferm, ②plăteşte datoria externă, ③ după care vinde marfa importată clientului intern, pe bază de contract ferm, ④ încasând contravaloarea mărfii de la acesta (creanța internă).

II. În cazul importului/exportului **pe bază de comision** al firmei de comerț exterior:

- firma de comerț exterior nu-şi asumă riscurile tranzacției, ea acționând în numele agentului economic intern;
- contabilizează numai comisionul ce i se cuvine.

Export: ① încheie contract de comision cu furnizorul intern, ② vinde marfa clientului extern pe bază de contract ferm, ③ încasează creanța externă de la clientul extern, ④ după care achită contravaloarea mărfii exportate furnizorului intern.

Import: ① încheie contract de comision cu clientul intern, ② cumpără marfa de la furnizorul extern pe bază de contract ferm, ③ încasează contravaloarea mărfii importate de la clientul intern, ④ după care achită datoria externă față de furnizorul extern.

Documentele primare specifice comerţului exterior

a) licenţele pentru import şi export;

b) documentele comerciale de circulaţie naţională şi internaţională;

c) documentele de decontare internaţională;

a) Licenţele se eliberează de Ministerul Industriei şi Comerţului prin depunerea de către agentul economic solicitant a cererii de eliberare a licenţei. Sunt valabile 6 luni şi sunt netransmisibile, cuprinzând: partenerul extern, ţara din care provine, condiţia de livrare, denumirea mărfii şi cantitatea, banca plătitoare etc.
Agentul economic trebuie să facă dovada efectuării operaţiunii de comerţ exterior prin declaraţiile vamale şi documentele de încasare/plată.

b) Documentele comerciale de circulaţie naţională şi internaţională

b.1) Documentele comerciale privind schimburile de mărfuri

- **factura comercială** – stă la baza transmiterii dreptului de proprietate de la furnizor la client, la justificarea pe timpul transportului şi la efectuarea plăţii.

Ea poate îmbrăca formele:

1. Factură externă;
2. Factură proformă;
3. Factură internă pentru export.

1. Factura externă – document comercial redactat într-o limbă de circulaţie internaţională ce serveşte la înregistrarea creanţei respectiv datoriei, la decontarea acestora şi ca probă în caz de litigii.

Ea cuprinde:

- denumirea furnizorului – cu ţara de origine;
- denumirea cumpărătorului – ţara de destinaţie;
- mijlocul de transport;
- data expedierii;
- locul de încărcare şi descărcare;
- condiţii de livrare;
- modalităţi de plată;
- denumirea mărfii, UM, cantitate, preţ unitar, valoare în devize convertibile.

2. Factura proformă – document emis de exportator înainte de livrarea mărfii, ce cuprinde date privind cantitatea mărfii, ambalaje, preţ, condiţii de transport şi asigurare, condiţii de plată. În baza ei se poate solicita licenţa de import-export, se pot deschide acreditive şi se pot încasa avansuri de la client.

3. Factura internă pentru export – factură fiscală de uz intern, cu cotă TVA Ø, ce cuprinde datele din factura externă, cu sumele transformate în lei la cursul zilei. Ea serveşte pentru înregistrarea în contabilitate a creanţei externe.

b.2) Documente de transport şi expediţie - diferă în funcţie de transport: aerian, rutier, maritim, feroviar.

Transport aerian:

- **scrisoarea de instrucțiuni a expeditorului** – emisă de furnizor pentru păstrarea mărfii pe perioada zborului;
- **scrisoarea de transport aerian** – emisă de compania de transport şi însoţeşte marfa pe perioada transportului – în baza căreia compania de transport îşi percepe tariful;
- avizul de sosire a transportului – întocmit de compania de transport – înştiinţează destinatarul de sosirea mărfii.

Transport rutier:

- **scrisoarea de transport internațional** – emisă de firma de transport rutier – însoţeşte marfa pe perioada transportului şi stă la baza calculării taxelor de transport.

Transport maritim

- **scrisoarea de transport maritim** – întocmită de compania de transport – ce permite predarea mărfurilor, fără a constitui titlu de proprietate;
- **conosamentul** – contract încheiat între expeditor şi compania maritimă – ce însoţeşte marfa între portul de încărcare şi cel de descărcare, constituind titlu de proprietate asupra mărfii. El stă la baza stabilirii taxei de transport.

b.3) Documente de asigurare

- cuprind riscurile pentru care este încheiată asigurarea şi suma asigurată (această sumă este cel puțin egală cu prețul CIF: valoare externă + transport extern + asigurare externă);
- **certificatul de asigurare** – eliberat de compania de asigurare – prin care exportatorul se asigură împotriva pierderii sau deteriorării mărfii pe timpul transportului (polița maritimă); stă la baza calculului taxei de asigurare

b.4) Alte documente comerciale

- certificat de origine – eliberat de exportator – cuprinzând locul de fabricație, natura mărfurilor, cantitatea, valoarea etc.;
- certificat de sănătate – întocmit de autoritățile sanitare din țara de expediție, pentru produsele agricole, ce atestă oportunitatea consumului lor;
- certificat de calitate – emis de expeditor – care certifică faptul că mărfurile concordă cu descrierile şi specificațiile clientului;
- certificat de greutate etc.

Aceste documente sunt solicitate de către client în cazul deschiderii de acreditive la dispoziția furnizorului, pentru efectuarea de plăți către acesta.

d) Documente de decontare internațională

Documente propriu-zise:

Cambia – titlu de credit în baza căruia emitentul dispune plata unei sume de bani – la data şi locul indicate unei terțe persoane.

Cambia îmbracă două forme:

- **bilet la ordin** – când emitentul este şi plătitor (trăgător = tras);

- **tratǎ/poliță** – când emitentul şi plătitorul sunt persoane juridice distincte;

Clientul nu poate intra în posesia mărfii decât după ce acceptă la plată suma înscrisă în cambie.

Acreditivul documentar – constituie promisiunea scrisă din partea băncii clientului (importatorului), de a plăti furnizorului o sumă de bani, în baza documentației de import depusă de către client la bancă.

De asemenea, pentru încasarea sumei, furnizorul depune la bancă documentele de export.

Documente ajutătoare:

- **Declarația vamală** – ce cuprinde: valoarea externă; **taxe vamale**; comision vamal; accize etc.;
- **Declarația de încasare valutară** – prin care banca urmăreşte încasarea sumelor în valută provenite din exporturi (sumă de încasat, termen etc.).

I. Exporturile directe – se derulează în baza contractului de export încheiat direct între producătorul intern şi clientul extern. Produsele finite destinate exportului trebuie depozitate separat de cele destinate clienților interni. Dacă contractul nu prevede ca transportul şi asigurarea externă să intre în sarcina clientului, producătorul va întocmi o comandă de transport către o firmă de transport internațional şi va achita o poliță de asigurare către o companie specializată în asigurări.

Producătorul completează Declarația vamală de export, Factura externă şi specificația bunurilor şi se prezintă la bancă pentru întocmirea Declarației de încasare valutară. De asemenea se întocmeşte scrisoarea de transport internațional. Odată cu produsele, se trimite clientului extern şi o copie după Licența de export a producătorului. La vamă se calculează comisionul vamal care se suportă de către producător.

Vămuirea produselor are loc prin confruntarea datelor scriptice din documentele predate vămii, cu situația faptică din mijlocul de transport.

Organul vamal sigilează mijlocul de transport, ştampilând documentele de export: Declarația vamală de export, factura externă, scrisoarea de transport internațional, declarația de încasare valutară (câte un exemplar rămâne în vamă, iar câte un exemplar se restituie producătorului).

Se întocmeşte **factura externă pentru uz intern**, transformând sumele din Declarația vamală de export, în lei la cursul zilei. Acest document stă la baza înregistrărilor în contabilitate.

După livrare, producătorul depune la bancă Declarația de încasare valutară, comunicând fiecare sumă încasată de la clientul extern.

Monografie contabilă

O întreprindere industrială realizează două comenzi de produse finite destinate exportului: comanda x şi comanda y.

Cheltuielile ocazionate de realizarea celor două comenzi sunt:

Cheltuieli directe:

- cheltuieli cu materii prime = 500.000.000 lei
  - x = 300.000.000 lei
  - y = 200.000.000 lei
- cheltuieli cu salarii directe = 180.000.000 lei
  - x = 100.000.000 lei
  - y = 80.000.000 lei
- cheltuieli cu cote directe = 59.850.000 lei
  - x = 33.250.000 lei
  - y = 26.600.000 lei

Cheltuieli indirecte:

- cheltuieli cu energie şi apă = 10.000.000 lei

Cheltuieli generale

- cheltuieli cu telefon = 5.000.000 lei, TVA 19% (factură)
- cheltuieli de reclamă şi publicitate = 8.000.000 lei, TVA 19% (factură)

Cheltuielile indirecte şi generale se repartizează după salariile directe

Se înregistrează obținerea celor două comenzi la preț standard:

- comanda x: 500.000.000 lei
- comanda y: 300.000.000 lei

Produsele finite se vând la export, în condiții CAF, astfel:

- comanda x: valoare externă 40.000 $, din care transport extern estimat 1.000 $, curs la facturare 32.500 lei/$, cota TVA Ø;
- comanda y: valoare externă 15.000 €, din care transport extern estimat 1.000 €, curs la facturare 28.000 lei/€, cotă TVA Ø

Se descarcă gestiunile de produsele exportate:

Se primesc facturile de transport astfel:

- comanda x: 900 $ la cursul de 33.000 lei/$ şi se achită la 32.800 lei/$;
- comanda y: 1.100 € la cursul de 27.500 lei/€ şi se achită la 28.200 lei/€.

Se încasează creanțele externe astfel:

- comanda x la cursul de 32.700 lei/$;
- comanda y: la cursul de 27.900 lei/€

Să se determine rezultatul activității de export direct, pe total şi pe fiecare comandă.

În contabilitatea financiară	**În contabilitatea de gestiune**
1) consum de materii prime: 601 = 301 500.000.000	1) preluarea cheltuielilor directe: 921 = 901 500.000.000 921/x = 300.000.000 921/y = 200.000.000
2) salarii directe: 641 = 421 180.000.000	2) preluarea cheltuielilor directe: 921 = 901 180.000.000 921/x = 100.000.000 921/y = 80.000.000
3) cote directe:	3) preluarea cheltuielilor directe:

6451= 4311 39.600.000 6453= 4313 12.600.000 6452 = 4371 5.400.000 635 = % 2.250.000 447.1 900.000 447.2 1.350.000	921 = 901 59.850.000 921/x = 33.250.000 921/y = 26.600.000
4) Factura de energie şi apă: % = 401 11.900.000 605 10.000.000 4426 1.900.000	4) preluarea cheltuielilor indirecte: 923 = 901 10.000.000
5) Factura de telefon: % = 401 5.950.000 626 5.000.000 4426 950.000	5) preluarea cheltuielilor generale: 924 = 901 5.000.000
6) Factura de reclamă şi publicitate: % = 401 9.520.000 623 8.000.000 4426 1.520.000	6) preluarea cheltuielilor generale: 924 = 901 8.000.000
7) Obținerea produselor finite: 345 = 711 800.000.000	7) -
8) Vânzarea la export: x ⇒ val. CAF =40.000 $×32.500 lei/$ = =1.300.000.000 lei, din care, -transport estimat=1.000$×32.500 lei/$= = 32.500.000 lei val. FOB = 39.000 $ × 32.500 lei/$ = = 1.267.500.000 lei 4111 = % 1.300.000.000 707 1.267.500.000 708 32.500.000 y ⇒ val. ext. CAF = 15.000 € × 28.000 lei/€ =420.000.000 lei, din care, - transport extern estimat = =1.000 € × 28.000 lei/€ = = 28.000.000 lei	8) Preluarea veniturilor din vânzări: 931 = 902 1.720.000.000 931/x = 902/x = 1.300.000.000 1.300.000.000 931/y = 902/y = 420.000.000 420.000.000
val. FOB = 14.000 € × 28.000 lei/€ = =392.000.000 lei 4111 = % 420.000.000 707 392.000.000 708 28.000.000	
9) Descărcarea gestiunii la preț înregistrare: 711 = 345 800.000.000	9) -

10) Se regularizează transportul: x: transport estimat: 1.000 $ × × 32.500 lei/$ = 32.500.000 lei transport facturat: 900 $ × × 33.000 lei/€ = 29.700.000 lei	10) preluarea cheltuielilor din diferențe de curs valutar şi de transport: 921 = 901 29.700.000 921/x = 29.700.000
Diferență transport = 2.800.000 lei din care, a) diferențe de curs valutar = 900$(33.000–32.500)=450.000lei (nefav.) b) diferențe de valută = (1.000$ - 900$)× × 32.500 = 32.500.000 lei (fav.) a) % = 401 29.700.000 624 29.250.000 665 450.000 b) 708 = 707 3.250.000 708 = 708 3.250.000	
y: transport estimat: 1.000 € × × 28.000 = 28.000.000 lei transport facturat: 1.100 € × × 27.500 lei/€ = 30.250.000 lei	
Diferență transport = 2.250.000 lei din care, a) diferențe curs = 1.100 € (28.000 – 27.500) = 550.000 lei (fav.) b) diferențe de valută = (1.100 € – -1.000 €) × 28.000 = 2.800.000 lei (nefav.) a) 624 = % 30.800.000 401 30.250.000 765 550.000 sau624 = 401 30.250.000 b) 707 = 708 2.800.000 707 = 707 2.800.000	- preluarea cheltuielilor de transport: 921 = 901 30.250.000 921/y = 30.250.000
11) Achitarea facturilor de transport extern: x: 401 = % 29.700.000 5124 29.520.000 765 180.000 y: % = 5124 31.020.000 401 30.250.000 665 770.000	11) preluarea veniturilor din diferențe de curs valutar: 931 = 902 180.000 931/x = 902/x = 180.000 180.000 - preluarea cheltuielilor din diferențe de curs: 921 = 901 770.000 921/y = 770.000

12) Se încasează creanţele externe:

x: 5124 = % 1.308.000.000
411 1.300.000.000
765 8.000.000

y: % = 411 420.000.000
5124 418.500.000
665 1.500.000

12) preluarea veniturilor din diferenţe de curs valutar:

931 = 902 8.000.000
931/x = 902/x =
8.000.000 8.000.000

- preluarea cheltuielilor din diferenţe de curs:

921 = 901 1.500.000
921/y = 1.500.000

13) Se decontează veniturile şi cheltuielile:

% = 121 1.728.180.000
707 1.659.950.000
708 60.050.000
765 8.180.000

% = 121 825.070.000
601 500.000.000
641 180.000.000
6451 39.600.000
6452 5.400.000
6453 12.600.000
635 2.250.000
605 10.000.000
626 5.000.000
623 8.000.000
624 59.500.000
665 2.720.000

Profit brut contabil (Sf_C 121) =
= 1.728.180.000 – 825.070.000 =
= 903.110.000

13) Se repartizează cheltuielile indirecte şi generale:

- chelt. cu energie şi apă = 10.000.000
- chelt. cu telefon = 5.000.000
- chelt. cu reclamă = 8.000.000

TOTAL = 23.000.000

∑BR (salarii directe)
= 100.000.000 (x) + 80.000.000 (y) =
= 180.000.000

$$k_s = \frac{23.000.000}{180.000.000} = 0{,}1278$$

- x: 100.000.000 × 0,1278 = 12.780.000
- y: 80.000.000 × 0,1278 = 10.220.000

23.000.000

921 = % 23.000.000
921/x =12.780.000 923 10.000.000
921/y =10.220.000 924 13.000.000

14) Se decontează cheltuielile totale:

902 = 921 825.070.000
902/x = 921/x =
475.573.000 475.730.000
902/y = 921/y =
349.340.000 349.340.000

Comandă	Chelt. directe	Chelt. indir. şi generale	Total
x	462.950.000	12.780.000	475.730.000
y	339.120.000	10.220.000	349.340.000
Total	802.070.000	23.000.000	825.070.000

	15) Se înregistrează rezultatul activităţii de export direct: 903 = 902 903.110.000 903/x = 902/x = 832.450.000 832.450.000 903/y = 902/y = 70.660.000 70.660.000
	16) Se decontează veniturile şi rezultatele: 921 = % 825.070.000 931 1.728.180.000 931/x = 1.308.180.000 931/y = 420.000.000 903 903.110.000 903/x = 832.450.000 903/y = 70.660.000

Corelaţia între cele două circuite contabile:

1) R_D cl. 6 = R_D 902 = 825.070.000 (total cheltuieli)
2) R_C cl. 7 = R_C 902 = 903.110.000 (total venituri)
3) Sf_C 121 = Sf_C 902 = R_D 903 = 903.110.000 (profit)

Situaţia centralizată a cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor este următoarea:

Denumire	Total cheltuieli	Total venituri	Rezultate	
			Profit	Pierderi
x	475.730.000	1.308.180.000	832.450.000	–
y	349.340.000	420.000.000	70.660.000	–
TOTAL	825.070.000	1.728.180.000	903.110.000	–

Toate conturile de gestiune se soldează, constatând că ambele comenzi la export au fost rentabile.

II. Exportul în lohn – este o formă de export direct, prin care, una dintre firme execută produsul la comandă, după modelele şi materialele celeilalte şi sub marca acesteia.

Firma ce lansează comanda se numeşte **ordonator**, iar cea care realizează produsul, **executant**.

Prin urmare, executantul primeşte de la ordonator materia primă şi materialele, realizează produsul şi îl exportă la un preţ extern (de facturare), format din: manoperă, cote aferente, cheltuieli indirecte şi generale şi o cotă de profit.

La primirea materiilor prime nu se percep taxe vamale, deoarece stocurile se primesc pentru a fi prelucrate şi exportate.

Exemplu: O firmă specializată în lohn, fabrică două produse x şi y. Se primesc de la ordonatorul extern materiile prime şi materialele destinate prelucrării de 20.000 € (x = 10.000 €, y = 10.000 €), curs în vamă28.700 lei/€.

Se consumă materiile prime şi materialele pentru producţie.

Se efectuează următoarele cheltuieli:

- salarii directe = 250.000.000 lei
  - x = 120.000.000
  - y = 130.000.000
- cote directe = 83.125.000 lei
  - x = 39.900.000
  - y = 43.225.000
- combustibil, energie, apă = 10.000.000 lei, repartizate după materiile prime primite de la ordonatorul extern

Se facturează contravaloarea prelucrării, la export, în valoare externă FOB de 12.300 €, curs la facturare 28.500 lei/€, cotă TVA Ø, din care:

x = 8.200 €

y = 4.100 €

Se încasează creanţa externă la cursul de 28.800 lei/€.

Se determină rezultatul activităţii de export în lohn, pe total şi pe fiecare produs.

În contabilitatea financiară	**În contabilitatea de gestiune**
1) Primirea materiilor prime şi materialelor: 8032(D) = 574.000.000 (20.000 € × ×28.700 lei/€)	–
2) Consumul materiilor prime în producţie: 8032(C) = 574.000.000	–
3) Cheltuieli cu salariile şi cote directe: 641 = 421 250.000.000 6451 = 4311 55.000.000 6453 = 4313 17.500.000 6452 = 4371 7.500.000 635 = % 3.125.000 447.1 1.250.000 447.2 1.875.000	3) Preluarea cheltuielilor directe: 921 = 901 333.125.000 921/x = 159.900.000 921/y = 173.225.000
4) Cheltuieli cu combustibil, energie, apă, pe bază de factură: % = 401 9.5200.000 605 8.000.000 4426 1.520.000	4) Preluarea cheltuielilor generale: 924 = 901 8.000.000
5) Facturarea la export: x ⇒ val. FOB = 8.200 € × 28.500 lei/€ =	5) Preluarea veniturilor din prestări servicii:

= 233.700.000 lei
4111 = 704 233.700.000
y ⇒ val. FOB = 4.100 € × 28.500 lei/€ =
= 116.850.000 lei
4111 = 704 116.850.000

931 = 902 350.550.000
931/x = 902/x =
233.700.000 233.700.000
931/y = 902/y =
116.850.000 116.850.000

6) Încasarea creanței externe:

x: 5124 = % 236.160.000
4111 233.700.000
765 2.460.000

y: 5124 = % 118.080.000
4111 116.850.000
765 1.230.000

6) Preluarea veniturilor din diferențe de curs valutar:

931 = 902 3.690.000
931/x = 902/x =
2.460.000 2.460.000
931/y = 902/y =
1.230.000 1.230.000

7) Se decontează veniturile şi cheltuielile:

% = 121 354.240.000
704 350.550.000
765 3.690.000

121= % 341.125.000
641 250.000.000
6451 55.000.000
6452 7.500.000
6453 17.500.000
635 3.125.000
605 8.000.000

Profit brut contabil (Sf_C121) =
= 354.240.000 – 353.200.000 =
= 1.040.000 lei

7) Repartizăm cheltuielile generale:
- cheltuieli cu energie şi apă = =8.000.000 lei

∑BR (materie primă)
= 10.000 € × 28.700(x) +
+ 10.000 € × 28.700 (y) =
= 574.000.000 lei

$$k_s = \frac{8.000.000}{574.000.000} = 0,014$$

- x: 287.000.000 × 0,014 = 4.000.000 lei
- y: 287.000.000 × 0,014 = 4.000.000 lei
8.000.000 lei

921 = 924 8.000.000
921/x = 4.000.000
921/y = 4.000.000

8) Se decontează cheltuielile totale:

902 = 921 349.125.000
902/x = 921/x =
163.900.000 163.900.000
902/y = 921/y =
177.225.000 177.225.000

Produs	Chelt. directe	Chelt. generale	Total
x	159.900.000	4.000.000	163.900.000
y	173.225.000	4.000.000	177.225.000
TOTAL	341.125.000	8.000.000	349.125.000

15) Se înregistrează rezultatul activității de lohn:

903 = 902 5.115.000
903/x = 902/x =
72.260.000 72.260.000

	903/y = 59.145.000 902/y = 59.145.000
	16) Decontarea veniturilor şi rezultatelor: 901 = % 349.125.000 931 354.240.000 931/x = 236.160.000 931/y = 118.080.000 903 5.115.000 903/x = 72.260.000 903/y = 59.145.000

Corelaţia între cele două circuite:

1) R_D cl. 6 = R_D 902 = 349.125.000 (cheltuieli)
2) R_C cl. 7 = R_C 902 = 354.240.000 (venituri)
3) Sf_C 121 = Sf_C 902 = R_D 903 = 5.115.000 (profit)

Conturile de gestiune se soldează, iar situaţia centralizată a cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor este următoarea:

Denumire	Total cheltuieli	Total venituri	Rezultate	
			Profit	Pierderi
x	163.900.000	236.160.000	72.260.000	–
y	177.225.000	118.080.000	–	59.145.000
TOTAL	349.125.000	354.240.000	5.115.000	–

Se va analiza exportul în lohn pentru produsul y, la care s-a obţinut pierdere, luând măsuri pentru:

- reducerea cheltuielilor cu manopera;
- reducerea cheltuielilor indirecte;
- majorarea cotei de profit;
- orientarea către alt produs mai rentabil.

III. Exportul indirect pe cont propriu – se derulează prin intermediul firmelor de comerţ exterior care cumpără marfa de la producătorul intern şi o vând la export clientului extern.

Firma de export efectuează tranzacţia pe contul şi riscul propriu. Semnificaţia conturilor de gestiune este asemănătoare cu exportul direct.

Monografie contabilă

O firmă de export cumpără cu factură de la producătorii interni două mărfuri A şi B astfel:

A: valoare la cost achiziţie = 500.000.000 lei, TVA deductibilă 19%;

B: valoare la cost achiziţie = 300.000.000 lei, TVA deductibilă 19%

Se achită mărfurile din cont.

Cele două mărfuri se vând cu factură la export, în condiţii de livrare CIF astfel:

A: valoare externă 30.000 $, din care transport extern estimat 2.000 $ şi asigurare externă estimată 1.000 $, curs la facturare 33.000 lei/$, cotă TVA Ø

B: valoare externă 20.000 $, din care transport extern estimat 1.500 $ şi asigurare externă estimată 800 $, curs la facturare 33.100 lei/$, cotă TVA Ø

Se primesc facturile de transport şi asigurare astfel:

A: transport facturat 2.200 $ la 32.900 lei/$, asigurare facturată 1.000 $ la 32.900 lei/$, achitate la 32.500 lei/$.

B: transport facturat 1.500 $ la 33.200 lei/$, asigurare facturată 700 $ la 33.200 lei/$, achitate la 33.300 lei/$.

Se încasează creanţele externe astfel:

A: la cursul de 33.000 lei/$

B: la cursul de 33.200 lei/$

Cheltuieli generale de administraţie ale firmei de export sunt:

- salarii TESA	30.000.000 lei	Se repartizează în funcţie de costul de achiziţie al mărfurilor exportate
- cote salarii	9.975.000 lei	
- telefon	10.000.000 lei	
- amortizări birotică	25.000.000 lei	

Să se determine rezultatul activităţii de export indirect pe cont propriu pe total şi pe fiecare tip de marfă exportată.

În contabilitatea financiară	**În contabilitatea de gestiune**
1) Cumpărarea mărfurilor la intern: A: % = 401 595.000.000 371 500.000.000 4426 95.000.000 B: % = 401 357.000.000 371 300.000.000 4426 57.000.000 - plata datoriilor interne: 401 = 5121 952.000.000	-
2) Vânzarea la export: A: val. CIF = 30.000 $ × 33.000 lei/$ = 990.000.000 lei din care: - transport estimat = 2.000 $ × 33.000 lei/$ = 66.000.000 lei - asigurare estimată = 1.000 $ × 33.000 lei/$ = 33.000.000 lei	2) preluarea veniturilor: 931 = 902 1.652.000.000 931/A = 902/A = 990.000.000 990.000.000 931/B = 902/B = 662.000.000 662.000.000
Val FOB = 27.000 $ × 33.000 lei/$ = = 891.000.000 lei	

4111=% 990.000.000 707 891.000.000 708 99.000.000 - se descarcă gestiunea: 607 = 371 500.000.000 B: val. CIF = 20.000 $ × 33.100 lei/$ = 662.000.000 lei din care: - transport estimat = 1.500 $ × 33.100 lei/$ = 49.650.000 lei - asigurare estimată = 800 $ × 33.100 lei/$ = 26.480.000 lei	- preluarea cheltuielilor cu mărfurile: 925 = 901 800.000.000 925/A = 500.000.000 925/B = 300.000.000
Val FOB = 17.700 $ × 33.100 lei/$ = = 585.870.000 lei 4111=% 662.000.000 707 585.870.000 708 76.130.000	
- se descarcă gestiunea: 607 = 371 300.000.000	
3) Regularizarea transporturilor şi asigurărilor externe: A: tp. estimat = 2.000 $ × 33.000 lei/$ = 66.000.000 lei tp. facturat = 2.200 $ × 32.900 lei/$ = 72.380.000 lei	- preluarea cheltuielilor de transport: 925 = 901 122.250.000 925/A = 72.600.000 925/B = 49.650.000
Diferenţe = 6.380.000 lei, din care: a) diferenţe de curs: 2.200 $ (33.000 – 32.900) = 2.200.000 lei (favorabil) b) diferenţe de valută: (2.200 $ - 2.000 $) × 33.000 lei/$ = 6.600.000 lei (nefavorabil) 624= % 72.600.000 401 72.380.000 765 220.000 Sau: 624 = 401 72.380.000 707 = 708 6.600.000 707 = 707 6.600.000 401= % 72.380.000 5121 71.500.000 765 880.000 A: asig. estimată = 1.000 $ × 33.000 lei = 33.000.000 lei	- preluarea cheltuielilor de asigurare: 925 = 901 56.170.000 925/A = 33.000.000 925/B = 23.170.000 - preluarea cheltuielilor din diferenţe de curs: 925 = 901 440.000 925/B = 440.000 - preluarea veniturilor din diferenţe de curs valutar: 931 = 902 1.280.000 931/A = 902/A = 1.280.000 1.280.000

asig. facturată = 1.000 $ × 32.900 lei/$ = =32.900.000 lei	
Diferențe = 100.000 lei (de curs valutar favorabil) 613= % 33.000.000 401 32.900.000 765 100.000	
sau: 613 = 401 32.900.000 401= % 32.900.000 5121 32.500.000 765 400.000 B: tp. estimat = 1.500 $ × 33.100 lei/$ = =49.650.000 lei tp. facturat = 1.500 $ × 33.200 lei/$ = =49.800.000 lei	
Diferențe = 150.000 lei (diferență de curs, nefavorabilă) % = 401 49.800.000 624 49.650.000 665 150.000 % = 5124 49.950.000 401 49.800.000 665 150.000 B: asig. estimată = 800 $ × 33.100 lei/$ = 26.480.000 lei asig. facturată = 700 $ × 33.200 lei/$ = =23.240.000 lei	
Diferențe = 3.240.000 lei, din care: a) diferențe de curs: 700 $ (33.200 – 33.100) = 70.000 lei (nefavorabil) b) diferențe de valută: (800 $ - 700 $) × 33.100 lei/$ = =3.310.000 lei (favorabil) % = 401 23.240.000 613 23.170.000 665 70.000 $\begin{cases} 708 = 707 & 3.310.000 \\ 708 = 708 & 3.310.000 \end{cases}$	

% = 5124 23.310.000 401 23.240.000 665 70.000	
4) Încasarea creanţelor externe: A: 5124 = 4111 990.000.000 B: 5124=% 664.000.000 4111 662.000.000 765 2.000.000	4) Preluarea veniturilor din diferenţe de curs: 931 = 902 2.000.000 931/B = 902/B = 2.000.000 2.000.000
5) Cheltuieli generale de administraţie. - salarii: 641 = 421 30.000.000 - cote: 6451=4311 6.600.000 6453=4313 2.100.000 6452 = 4371 900.000 635= % 375.000 447.1 150.000 447.2 225.000 - telefon: % = 401 11.900.000 626 10.000.000 4426 1.900.000 - amortizări: 6811 = 2814 25.000.000	- preluarea cheltuielilor generale: 924 = 901 74.975.000
6) Se decontează veniturile şi cheltuielile: % = 121 1.655.280.000 707 1.473.580.000 708 178.420.000 765 3.280.000 121= % 1.053.835.000 607 800.000.000 624 122.250.000 613 56.170.000 665 440.000 641 30.000.000 6451 6.600.000 6452 900.000 6453 2.100.000 635 375.000 626 10.000.000 6811 25.000.000	6) Se repartizează cheltuielile generale: Cheltuieli generale = 74.975 .000 lei ∑ BR (c.a) = 500.000.000 (A) + 300.000.000 (B) = 800.000.000 $k_s = \frac{74.975.000}{800.000.000} = 0,0937$ - A:500.000.000×0,0937=46.850.000 lei - B:300.000.000×0,0937=28.125.000 lei 74.975.000 lei 925 = 924 74.975.000 925/A= 46.850.000 925/B= 28.125.000

Profit brut contabil (Sf_C 121) = 1.655.280.000 – 1.053.835.000 = = 601.445.000 lei	
	7) Se decontează cheltuielile totale: 902 = 925 1.053.835.000 902/A = 925/A = 652.450.000 902/B = 925/B = 401.385.000

Marfa	Chelt. directe	Chelt. generale	Total
A	605.600.000	46.850.000	652.450.000
B	373.260.000	28.125.000	401.385.000
Total	978.860.000	74.975.000	1.053.835.000

	8) Se înregistrează rezultatul activității. 903 = 902 601.445.000 903/A = 902/A = 338.830.000 338.830.000 903/B = 902/B = 262.615.000 262.615.000
	9) Se decontează veniturile şi rezultatele: 901 = % 1.053.835.000 931 1.655.280.000 931/A = 991.280.000 931/B = 664.000.000 903 601.445.000 903/A = 338.830.000 903/B = 262.615.000

Corelația între circuite:

1) R_D cl. 6 = R_D 902 = 1.053.835.000 (cheltuieli)
2) R_C cl. 7 = R_C 902 = 1.655.280.000 (venituri)
3) Sf_C 121 = Sf_C 902 = R_D 903 = 601.445.000 (profit)

Toate conturile de gestiune se soldează, iar situația centralizată a veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor este următoarea:

Marfă	Total cheltuieli	Total venituri	Rezultat	
			Profit	Pierderi
A	652.450.000	991.280.000	338.830.000	–
B	401.385.000	664.000.000	262.615.000	–
TOTAL	1.053.835.000	1.655.280.000	601.445.000	–

Observație: Evidența analitică se poate ține şi pe clienți sau piețe de desfacere, înregistrările fiind asemănătoare.

IV. Exportul indirect în comision:

Se derulează prin intermediul firmelor de comerț exterior care efectuează tranzacțiile în contul şi pe riscul producătorilor interni, încasând de la aceştia comisionul cuvenit (venit din prestări servicii).

În contabilitatea firmei de export nu se înregistrează decât cheltuielile generale de administrație şi respectiv cheltuielile şi veniturile din diferențe de curs valutar.

Cheltuielile efectuate în contul producătorului (comision vamal, comisioane bancare etc.) se înregistrează drept cheltuieli în avans (ct. 471) şi se recuperează de la acesta Regularizările la transport şi asigurări se înregistrează în 471, respectiv 472, efectuând decontările cu producătorul intern.

Semnificația conturilor de gestiune este asemănătoare cazurilor precedente.

Monografie contabilă

O firmă de export vinde mărfuri în comision astfel:

- marfa A la valoare externă CAF de 10.000 $, din care transport estimat 1.000 $, curs la facturare 32.000 lei/$, cotă TVA ∅;
- marfa B la valoare externă FOB de 2.000 Euro, curs la facturare 28.000 lei/Euro, cotă TVA ∅;

Comisionul firmei este de 10% din valoarea FOB a mărfurilor.

Se primeşte factura de transport extern de 900$, la cursul de 32.000 lei/$ şi se achită la 31.800 lei/$.

Se încasează creanțele externe astfel: A la 33.000 lei/$ şi B la 27.800 lei/Euro.

Se achită datoriile către producătorii interni la cursul de încasare a creanțelor, reținând comisionul.

Cheltuielile generale de administrație sunt:

- salarii 5.000.000 lei
- cote salarii 1.662.500 lei
- chirii 2.000.000
- materiale nestocabile (rechizite) 500.000

} Se repartizează după veniturile obținute din comisioane

Să se determine rezultatul activității de export indirect în comision, pe total şi pe fiecare tip de marfă exportată.

În contabilitatea financiară	În contabilitatea de gestiune
1) Vânzarea în comision: A: val. CAF = 10.000 $ × 32.000 lei/$ = 320.000.000 lei, din care: - transport estimat = 1.000 $ × 32.000 lei/$ = 32.000.000 lei	1) -
Val. FOB = 9.000 $ × 32.000 lei/$ = 288.000.000 lei	

4111=% 320.000.000 401 288.000.000 408 32.000.000 B: val FOB = 2.000 Euro × ×28.000lei/Euro = 56.000.000 lei 4111 = 401 56.000.000	
2) Facturarea comisionului către producătorii interni, cotă TVA ∅. A. 288.000.000 × 10% = 28.800.000 lei (9.000 $ × 10% = 900 $) 4111 = 704 28.800.000 B. 56.000.000 × 10% = 5.600.000 lei (2.000 Euro × 10% = 200 Euro) 4111 = 704 5.600.000	2) Preluarea veniturilor din comision: 931 = 902 34.400.000 931/A = 902/A = 28.800.000 28.800.000 931/B = 902/B = 5.600.000 5.600.000
3) Primirea facturii de transport extern. A. transport estimat = 1.000 $ × ×32.000lei/$ = 32.000.000 lei transport facturat = 900 $ × 32.000 lei/$ = 28.800.000 lei	3) Preluarea veniturilor din diferențe de curs valutar: 931 = 902 180.000 931/A = 902/A = 180.000 180.000
Diferențe de valută = 3.200.000 lei (favorabil) se va achita producătorului intern: 408= % 32.000.000 401 28.800.000 472 3.200.000 472 = 5124 3.200.000 - plata facturii de transport. 401= % 28.800.000 5124 28.620.000 765 180.000	
4) Încasarea creanțelor externe: A: 5124=% 330.000.000 4111 320.000.000 765 10.000.000 B: % = 4111 56.000.000 5124 55.600.000 665 400.000	4) Preluarea veniturilor din diferențe de curs: 931 = 902 10.000.000 931/A = 902/A = 10.000.000 10.000.000 - preluarea cheltuielilor din diferențe de curs: 925 = 901 400.000 925/B = 400.000
5) Reținerea comisioanelor din datoriile interne: A : 401 = 4111 28.800.000 B : 401 = 4111 5.600.000	5) -
6) Se achită datoria rămasă	6) Se preiau cheltuielile şi veniturile din

producătorilor interni, la val. FOB: A: 9.000 $ - 900 $ = 8.100 $ la 33.000 lei/$: % = 5124 267.300.000 401 259.200.000 665 8.100.000 B: 2.000 Euro – 200 Euro = 1.800 la 27.800 lei/Euro 401= % 50.400.000 5124 50.040.000 765 360.000	diferenţe de curs valutar: 925 = 901 8.100.000 925/A = 8.100.000 931 = 902 360.000 931/B = 902/B = 360.000 360.000
7) Cheltuielile generale de administraţie: - salarii: 641 = 421 5.000.000 - cote: 6451=4311 1.100.000 6453=4313 350.000 6452 = 4371 150.000 635= % 62.500 447.1 25.000 447.2 37.500 - chirii: % = 401 2.380.000 612 2.000.000 4426 380.000 - materiale nestocabile: % = 401 595.000 604 500.000 4426 95.000	7) Preluarea cheltuielilor generale: 924 = 901 9.162.500
8) Decontarea veniturilor şi cheltuielilor: % = 121 44.940.000 704 34.400.000 765 10.540.000 121 = % 17.662.500 665 8.500.000 641 5.000.000 6451 1.100.000 6452 150.000 6453 350.000 635 62.500 612 2.000.000 604 500.000	8) Repartizarea cheltuielilor generale: - cheltuieli generale = 9.162.000 - ∑ BR = 28.800.000 (A) + 5.600.000 (B) = 34.400.000 lei (venituri din comision) $k_s = \frac{9.162.500}{34.400.000} = 0,2664$ - A:28.800.000 × 0,2664 = 7.672.320 lei - B: 5.600.000 × 0,2664 = 1.490.180 lei 9.162.500 lei 925 = 924 8.662.500 925/A= 7.251.840 925/B= 1.410.660

<table>
<tr><td>Profit brut contabil (Sf_C 121) = 44.940.000 – 17.662.500 = 27.277.500 lei</td><td></td></tr>
<tr><td></td><td>9) Decontarea cheltuielilor totale:
902 = 925 17.665.500
902/A = 925/A = 15.772.320 15.772.320
902/B = 925/B = 1.890.180 1.890.180
<table><tr><th>Marfa</th><th>Chelt. directe</th><th>Chelt. generale</th><th>Total</th></tr><tr><td>A</td><td>8.100.000</td><td>7.672.320</td><td>15.772.320</td></tr><tr><td>B</td><td>400.000</td><td>1.490.180</td><td>1.890.180</td></tr><tr><td>Total</td><td>8.500.000</td><td>9.162.500</td><td>17.662.500</td></tr></table></td></tr>
<tr><td></td><td>10) Se înregistrează rezultatul activității.
903 = 902 27.277.500
903/A = 902/A =
23.207.680 22.207.680
903/B = 902/B =
4.069.820 4.069.820</td></tr>
<tr><td></td><td>11) Decontarea veniturilor şi rezultatelor:
901 = % 17.662.500
931 44.940.000
931/A = 38.980.000
931/B = 5.960.000
903 27.277.500
903/A = 23.207.680
903/B = 4.069.820</td></tr>
</table>

Corelația între circuite:

1) R_D cl. 6 = R_D 902 = 17.662.500 (cheltuieli)
2) R_C cl. 7 = R_C 902 = 44.940.000 (venituri)
3) Sf_C 121 = Sf_C 902 = R_D 903 =27.277.500 (profit)

Conturile de gestiune se soldează, iar situația centralizată a cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor este următoarea:

Marfă	Total cheltuieli	Total venituri	Rezultat	
			Profit	Pierderi
A	15.772.320	38.980.000	23.207.680	–
B	1.890.180	5.960.000	4.069.820	–
TOTAL	17.662.500	44.940.000	27.277.500	–

Observație: Exportul în comision se poate derula şi în condiții CIF, având în plus şi asigurarea externă (ct. 408).

Înregistrările sunt asemănătoare.

Regularizările la transport şi asigurare.

- se plătesc producătorului intern (favorabile)
- se încasează de la producătorul intern (nefavorabile).

V. Importurile directe

Se derulează pe baza contractului de import încheiat direct între producătorul extern şi clientul intern.

Importatorul trebuie să posede Licenţă de import.

Mărfurile importate se supun vămuirii, în acest sens, importatorul prezintă în vamă toate documentele de import – comerciale şi financiare: factură externă, certificat de calitate, certificate de avizare emise de Ministerul comerţului şi O.P.C.

Mărfurile se supun taxei vamale (diferită pe categorii de mărfuri, conform tarifului vamal), comisionului vamal şi TVA deductibilă.

Toate aceste taxe se achită de către importator la bugetul statului, ca o condiţie a ridicării mărfii din vamă (există şi categorii de mărfuri scutite de taxe vamale şi TVA – precum – echipamentele tehnologice, diverse materii prime pentru producţie etc.). Plata se face în schimbul unei chitanţe vamale.

În vamă se întocmeşte **Declaraţia vamală de import** care cuprinde:

- valoarea externă transformată în lei la cursul în vamă (cursul zilei).
- taxa vamală = % × valoarea externă;
- comisionul vamal = % × valoarea externă;
- eventualele accize = % × (valoarea externă + taxă vamală + comision vamal)

Costul de achiziţie în vamă

Asupra costului de achiziţie se aplică TVA deductibilă 19%.

Dacă mărfurile nu pot fi încadrate pentru vămuire în momentul importului, există un termen de 30 de zile pentru stabilirea valorii în vamă şi plata taxelor, timp în care importul este considerat provizoriu. El devine definitiv abia după stabilirea valorii şi plata taxelor.

Sustragerea de la vămuire sau prezentarea de documente false atrage plata unor amenzi, dau răspundere penală, după caz.

Documentul de calculaţie care stă la baza înregistrărilor în contabilitatea importatorului este Factura externă pentru uz intern.

În cazul importatorului direct, importatorul importă materii prime pe care le foloseşte în procesul de producţie.

În consecinţă numărul operaţiunilor este redus, rezumându-se la importul propriu-zis şi plata datoriei externe la un curs valutar mai mare (cheltuieli din diferenţe de curs valutar), sau mai mic (venituri din diferenţe de curs valutar).

În contabilitatea de gestiune se preiau aceste cheltuieli şi venituri.

Exemplu: O întreprindere industrială importă materii prime în condiţii CIF, la valoare externă de 5.000 Euro, taxă vamală 10%, comision vamal 0,5%, curs în vamă 28.500 lei/Euro.

Se achită în vamă: taxa şi comisionul vamal şi TVA deductibilă 19%.

Se achită datoria externă la cursul de:

a) 28.300 lei/Euro

b) 28.700 lei/Euro.

Înregistrările contabile în paralel vor fi.

În contabilitatea financiară	În contabilitatea de gestiune
1) Importul materiei prime: - val ext. CIF = 5.000 Euro × ×28.500lei/Euro = 142.500.000 lei - taxă vamală = 142.500.000 × 10% = =14.250.000 lei - comision vamal = 142.500.000 × 0,5% = 712.500 lei	1) -
Cost achiziție în vamă = 157.462.500 lei	
TVA deductibil = 157.462.500 × 19% = 29.917.875 lei 301= % 157.462.500 401 142.500.000 446.1 14.250.000 446.2 712.500	
2) Se achită taxele din cont: % = 5121 44.880.375 446.1 14.250.000 446.2 712.500 4426 29.917.875	2) -
3) Se achită datoria: a) la curs mai mic: 401 = % 142.500.000 5124 141.500.000 765 1.000.000 b) la curs mai mare: % = 5124 143.500.000 401 142.500.000 665 1.000.000	3) a) Se preiau veniturile din diferențe de curs: 931 = 902 1.000.000 b) Se preiau cheltuielile din diferențe de curs: 925 = 901 1.000.000

Observație: Înregistrarea opțiunilor privind consumurile (cheltuielile) proprii şi veniturile din vânzări la intern, a fost deja prezentată în capitolul privind contabilitatea de gestiune în industrie, nemaiavând legătură cu importul.

VI. Importul indirect pe cont propriu

Se derulează prin intermediul firmelor de comerț exterior care cumpără marfa de la producătorul extern şi o vând clientului intern.

Firma de import efectuează tranzacția pe contul şi riscul propriu.

Semnificația conturilor de gestiune este asemănătoare celorlalte situații.

Monografie contabilă

O firmă de import cumpără cu factură de la producătorul extern 2 mărfuri A şi B astfel:

A: val. ext. CIF: 20.000 $, curs în vamă 31.000 leu/$, taxă vamală 10%, comision vamal 0,25%.

B: val. ext. CAF, 40.000 $, asigurare externă estimată 2.000 $, curs în vamă 31.000 lei/$, taxă vamală 5%, comision vamal 1%.

Se achită în vamă taxele aferente importurilor.

Se achită datoriile externe astfel:

A la 32.000 lei/$

B la 30.900 lei/$.

Se primeşte factura de asigurare externă de 1.900 $, la cursul de 31.500 lei/$ şi se achită la 31.800 lei/$.

Mărfurile importate se vând clienților interni astfel:

A cu marjă de profit de 20%, TVA colectat 19%.

B cu o marjă de profit de 30%, TVA colectat 19%.

Se descarcă gestiunea la c.a. Se înregistrează creanțele interne.

Cheltuielile generale de administrație sunt:

- salarii 50.000.000 lei
- cote salarii 16.625.000 lei
- chirii 7.000.000 lei
- energie şi apă 5.000.000 lei
- amortizări 10.000.000 lei

} Se repartizează după veniturile din vânzările la intern

Să se determine rezultatul activității de import indirect pe cont propriu pe total şi pe fiecare grupă de mărfuri importate.

În contabilitatea financiară	**În contabilitatea de gestiune**
1) Importul mărfurilor: A: val ext. CIF =20.000 $ × 31.000 lei/$ = 620.000.000 lei - taxă vamală = 620.000.000 × 10% = 62.000.000 lei - comision vamal = 620.000.000 × 0,25% = 1.550.000 lei	1) -
Cost achiziție = 683.550.000 lei	
TVA deductibil = 683.550.000 × 19% = 129.874.500 lei 371 = % 683.550.000 401 620.000.000 446.1 62.000.000 446.2 1.550.000	

B: val ext. CAF =40.000$×31.000lei/$= = 1.240.000.000 lei - asigurare ext. estimată = 2.000 $ × 31.000 lei/$ = 62.000.000 lei - taxă vamală = (1.240.000.000 + +62.000.000) × 5% = 65.100.000 lei - comision vamal = (1.240.000.000 + +62.000.000) × 1% = 13.020.000 lei	
Cost achiziție = 1.380.120.000 lei	
TVA deductibil = 1.380.120.000 × 19% = 262.222.800 lei 371 = % 1.380.120.000 401 1.240.000.000 408 62.000.000 446.1 65.100.000 446.2 13.020.000	
2) Se achită taxele din aferente: A: % = 5121 193.424.500 446.1 62.000.000 446.2 1.550.000 4426 129.874.500 B: % = 401 340.342.800 446.1 65.100.000 446.2 13.020.000 4426 262.222.800	2) -
3) Se achită datoriile externe: A: % = 5124 640.000.000 401 620.000.000 665 20.000.000 B: 401 = % 1.240.000.000 5124 1.236.000.000 765 4.000.000	3) Se preiau cheltuielile şi veniturile din diferențe de curs: 925 = 901 20.000.000 925/A = 20.000.000 931 = 902 4.000.000 931/B = 902/B = 4.000.000 4.000.000
4) Regularizarea asigurării externe: B: asig. estimată =2.000$×31.000 lei/$= =62.000.000 lei asig. facturată = 1.900 $ × 31.500 lei/$ = 59.850.000 lei	4) Preluarea veniturilor şi cheltuielilor din diferențe de curs: 931 = 902 2.150.000 931/B = 902/B = 2.150.000 2.150.000 925 = 901 570.000 925/B = 570.000
Diferență = 2.150.000 lei (favorabilă) 408 = % 62.000.000 401 59.850.000 765 2.150.000	

- achitarea asigurării: % = 5124 60.420.000 401 59.850.000 665 570.000	
5) Vânzarea la intern: A: c.a. = 683.550.000 lei Marjă = 683.550.000 × 20% = 136.710.000 lei	5) Se preiau veniturile din vânzări: 931 = 902 2.614.416.000 931/A = 902/A = 820.260.000 820.260.000 931/B = 902/B = 1.794.156.000 1.794.156.000
Preţ vânzare = 820.260.000 lei 4111 = % 976.109.400 707 820.260.000 4427 155.849.400 5121 = 4111 976.109.400	
B: c.a. = 1.380.120.000 lei Marjă = 1.380.120.000 × 30% = 414.036.000 lei	
Preţ vânzare = 1.794.156.000 lei	
4111 = % 2.135.045.640 707 1.794.156.000 4427 340.889.640 5121 = 4111 2.135.045.640	
6) Se descarcă gestiunea la c.a.: A: 607 = 371 683.550.000 B: 607 = 371 1.380.120.000	6) Se preiau cheltuielile cu mărfurile: 925 = 901 2.063.670.000 925/A = 683.550.000 925/B = 1.380.120.000
7) Cheltuielile generale de administraţie: salarii: 641 = 421 50.000.000	7) Se preiau cheltuielile generale: 924 = 901 88.625.000
- cote: 6451=4311 11.000.000 6453=4313 3.500.000 6452 = 4371 1.500.000 635= % 625.000 447.1 250.000 447.2 375.000 - telefon: % = 401 8.330.000 626 7.000.000 4426 1.330.000 - energie şi apă:	

% = 401 5.950.000 605 5.000.000 4426 950.000 - amortizări: 6811 = 2814 10.000.000	
8) Se decontează veniturile şi cheltuielile: % = 121 2.620.566.000 707 2.614.416.000 765 6.150.000 121 = % 2.172.865.000 665 20.570.000 607 2.063.670.000 641 50.000.000 6451 11.000.000 6452 1.500.000 6453 3.500.000 635 625.000 626 7.000.000 605 5.000.000 6811 10.000.000 Profit brut contabil (Sf_C 121) = =2.620.566.000 – 2.172.865.000 = =447.701.000 lei	8) Repartizarea cheltuielilor generale: - cheltuieli generale = 88.625.000 lei - ∑ BR (venituri vânzare) = =820.260.000 (A) + 1.794.156.000 (B) = =2.614.416.000 lei $k_s = \frac{88.625.000}{2.614.416.000} = 0,0339$ - A:820.260.000 × 0,0339 = 27.806.814 lei - B:1.794.156.000×0,0339=60.818.186 lei 88.625.000lei 925 = 924 88.625.000 925/A = 27.806.814 925/B = 60.818.186
	9) Decontarea cheltuielilor totale: 902 = 925 2.172.865.000 902/A = 925/A = 731.356.814 731.356.814 902/B = 925/B = 1.441.508.186 1.441.508.186 **Marfă** | **Chelt. directe** | **Chelt. generale** | **Total** A | 703.550.000 | 27.806.814 | 731.356.814 B | 1.380.690.000 | 60.818.186 | 1.441.508.186 Total | 2.084.240.000 | 88.625.000 | 2.172.865.000
	10) Înregistrarea rezultatului: 903 = 902 447.701.000 903/A = 902/A = 88.903.186 88.903.186 903/B = 902/B = 358.797.814 358.797.814
	11) Decontarea veniturilor şi rezultatelor:

	901 = % 2.172.865.000 931 2.620.566.000 931/A = 820.260.000 931/B = 1.800.306.000 903 447.701.000 903/A = 88.903.186 903/B = 358.797.814

Corelația între circuite:

1) R_D cl. 6 = R_D 902 = 2.172.865.000 (cheltuieli)
2) R_C cl. 7 = R_C 902 = 2.620.566.000 (venituri)
3) Sf_C 121 = Sf_C 902 = R_D 903 =447.701.000 (profit)

Conturile de gestiune se soldează, iar situația centralizată este:

Marfă	Total cheltuieli	Total venituri	Rezultat	
			Profit	Pierderi
A	731.356.814	820.260.000	88.903.186	–
B	1.441.508.186	1.800.306.000	358.797.814	–
TOTAL	2.172.865.000	2.620.566.000	447.701.000	–

Observație: Importul indirect pe cont propriu se poate derula şi condiții FOB, caz în care firma de import suportă şi transportul extern (ct. 408). Înregistrările sunt asemănătoare.

VII. Importul indirect în comision

Se derulează prin intermediul firmelor de comerț exterior care efectuează tranzacțiile în contul şi pe riscul clienților interni, încasând de la aceştia comisionul cuvenit (venit din prestări servicii).

În contabilitatea firmei de import nu se înregistrează decât cheltuielile generale de administrație şi respectiv cheltuielile şi veniturile din diferențe de curs valutar.

Cheltuielile efectuate în contul clientului (comisioane bancare etc.). se înregistrează drept cheltuieli în avans (ct. 471) şi se recuperează de la acesta. Regularizările la transport şi asigurare se înregistrează în ct. 471, respectiv ct. 472 şi se efectuează decontările cu clientul intern.

Semnificația conturilor de gestiune este asemănătoare cazurilor precedente.

Monografie contabilă

O firmă de import cumpără mărfuri în comision astfel.

- marfa A la valoare externă CIF 10.000 $, taxe vamale 10%, comision vamal 1%, curs în vamă 32.000 lei/$.
- marfa B la valoare externă CIF 8.000 $, taxe vamale 15%, comision vamal 0,25%, curs în vamă 32.500 lei/$.

Comisionul firmei de import este de 20% din valoare externă CIF Se achită în vamă taxele aferente importurilor. Se achită datoria externă şi se încasează clienţii interni astfel:

A: la cursul de 33.000 lei/$

B: la cursul de 32.300 lei/$.

Cheltuielile generale de administraţie sunt:

- salarii 10.000.000 lei
- cote salarii 3.325.000 lei
- telefon 2.000.000 lei

} Se repartizează după veniturile obţinute din comisioane

Să se determine rezultatul activităţii de import indirect în comision, pe total şi pe fiecare tip de marfă importată.

În contabilitatea financiară	**În contabilitatea de gestiune**
1) Importul în comision: A: val ext. CIF =10.000 $×32.000 lei/$= = 320.000.000 lei - taxe vamale = 320.000.000 × 10% = =32.000.000 lei - comision vamal = 320.000.000 × 1% = =3.200.000 lei	1) Preluarea veniturilor din comisioane: 931 = 902 116.000.000 931/A = 902/A = 64.000.000 64.000.000 931/B = 902/B = 52.000.000 52.000.000
Cost achiziţie = 355.200.000 lei	
- comision import =320.000.000×20% = = 64.000.000 lei	
- preţ vânzare la intern =419.200.000 lei	
TVA colectată = 419.200.000 × 19% = 79.648.000 lei	
TOTAL FACTURĂ CĂTRE CLIENTUL INTERN = 498.848.000 lei - TVA deductibilă de achitat în vamă (calculat la c.a.) = 355.200.000 × 19% = =67.488.000 lei 4111= % 498.848.000 401 320.000.000 446.1 32.000.000 446.2 3.200.000 704 64.000.000 4427 79.648.000 - se achită taxele aferente: % = 5121 102.688.000 446.1 32.000.000 446.2 3.200.000 4426 67.488.000	
B: val ext. CIF =8.000 $ × 32.500 lei/$ = 260.000.000 lei	

- taxe vamale = 260.000.000 × 15% = =39.000.000 lei - comision vamal = 260.000.000 × ×0,25% = 650.000 lei Cost achiziție = 299.650.000 lei	
- comision import =260.000.000×20% = = 52.000.000 lei	
- preț vânzare la intern =351.650.000 lei	
TVA colectată = 351.650.000 × 19% = =66.813.500 lei	
Total factură către clientul intern = =418.463.500 lei TVA deductibilă de achitat în vamă (calculat la c.a.) = 299.650.000 × 19% = =56.933.500 lei 4111 = % 418.463.500 401 260.000.000 446.1 39.000.000 446.2 650.000 704 52.000.000 4427 66.813.500 - se achită taxele aferente: % = 5121 96.583.500 446.1 39.000.000 446.2 650.000 4426 56.933.500	
2) Se achită datoria externă: A: % = 5124 330.000.000 401 320.000.000 665 10.000.000 B: 401 = % 260.000.000 5124 258.400.000 765 1.600.000	2) Se preiau cheltuielile şi veniturile din diferențe de curs valutar: 925 = 901 10.000.000 925/A = 10.000.000 931 = 902 1.600.000 931/B = 902/B = 1.600.000 1.600.000
3) Se încasează creanțele interne la acelaşi curs: A: 5124=% 514.437.000 4111 498.848.000 765 15.589.000 B: % = 4111 418.463.500 5124 415.888.340 665 2.575.160	3) Se preiau cheltuielile şi veniturile din diferențe de curs valutar: 931 = 902 15.589.000 931/A = 902/A = 15.589.000 15.589.000 925 = 901 2.575.160 925/B = 2.575.160

4) Cheltuielile generale de administrație: salarii: 641 = 421 10.000.000 - cote: 6451=4311 2.200.000 6453=4313 700.000 6452 = 4371 300.000 635= % 125.000 447.1 50.000 447.2 75.000 - telefon: % = 401 2.380.000 626 2.000.000 4426 380.000	4) Se preiau cheltuielile generale: 924 = 901 15.325.000
5) Se decontează veniturile şi cheltuielile: % = 121 133.189.000 704 116.000.000 765 17.189.000 121 = % 27.900.160 665 12.575.160 641 10.000.000 6451 2.200.000 6452 300.000 6453 700.000 635 125.000 626 2.000.000 Profit brut contabil (Sf_C 121) = = 133.189.000 – 27.900.160 = =105.288.840 lei	5) Repartizarea cheltuielilor generale: - cheltuieli generale = 15.325.000 lei - ∑ BR (venituri comision) = 64.000.000 (A) + 52.000.000 (B) = 116.000.000 lei $k_s = \frac{15.325.000}{116.000.000} = 0,1321$ - A: 64.000.000 × 0,1321 = 8.454.400 lei - B: 52.000.000 × 0,1321 = 6.870.600 lei 15.325.000 lei 925 = 924 15.325.000 925/A = 8.454.400 925/B = 6.870.600
	6) Se decontează cheltuielile totale: 902 = 925 27.900.160 902/A = 925/A = 18.454.400 18.454.400 902/B = 925/B = 9.445.760 9.445.760

Marfa	Chelt. directe	Chelt. generale	Total
A	10.000.000	8.454.400	18.454.400
B	2.575.160	6.870.600	9.445.760
Total	12.575.160	15.325.000	27.900.160

	7) Înregistrarea rezultatului: 903 = 902 105.288.840 903/A = 902/A = 61.134.600 61.134.600 903/B = 902/B = 44.154.240 44.154.240
	8) Se decontează veniturile şi rezultatele: 901 = % 27.900.160 931 133.189.000 931/A = 79.589.000 931/B = 53.600.000 903 105.288.840 903/A = 61.134.600 903/B = 44.154.240

Corelația între circuite:

4) R_D cl. 6 = R_D 902 = 27.900.160 (cheltuieli)
5) R_C cl. 7 = R_C 902 = 133.189.000 (venituri)
6) Sf_C 121 = Sf_C 902 = R_D 903 =105.288.840 (profit)

Conturile de gestiune se soldează, iar situația centralizată este:

Marfă	Total cheltuieli	Total venituri	Rezultat	
			Profit	Pierderi
A	18.454.400	79.589.000	61.134.600	–
B	9.445.760	53.600.000	44.154.240	–
TOTAL	27.900.160	133.189.000	105.288.840	–

Observaţie: Importul indirect în comision se poate derula şi în condiţiile:

- CAF – când firma de import suportă în numele clientului, asigurarea externă (ct. 408).
- FOB – când firma de import suportă în numele clientului, atât transportul extern cât şi asigurarea externă (ct. 408).

Înregistrările sunt asemănătoare. Regularizările la transport şi asigurare se plătesc clientului intern (favorabile) sau se încasează de la clientul intern (nefavorabile).

6.1.5 Contabilitatea de gestiune în turism

Turismul reprezintă o formă complexă a comerţului invizibil care se ocupă cu organizarea de călătorii în ţară sau străinătate. Complexitatea activităţii turistice se datorează următorilor factori[4]:

[4] P. Dumbravă, A. Pop – Contabilitatea de gestiune în comerţ şi turism, Ed. Intelcredo, Deva, 1995

- multitudinea de servicii asigurate turiştilor: cazare, masă, transport, tratament = activităţi generatoare de venituri şi cheltuieli.

Contabilitatea de gestiune urmăreşte veniturile şi cheltuielile pe feluri de prestaţii turistice, oferind posibilitatea determinării rezultatului şi respectiv rentabilităţii acestora.

- încredinţarea acţiunii turistice unui agent de turism care răspunde de valori precum: sume de bani, bilete de călători, carnete CEC etc.
- durata relativ scurtă a acţiunilor turistice (sub o lună).
- utilizarea bazei materiale la capacitate optimă.

Turismul poate fi – intern şi internaţional (de primire a turiştilor străini, respectiv de trimitere a turiştilor autohtoni în străinătate).

Sistemul conturilor de gestiune în turism este:

I. Grupa 90 „Decontări interne"

- ct. 901 „Decontări interne privind cheltuielile" (P)
- ct. 902 „Decontări interne privind activitatea de turism" (P)
- ct. 903 „Decontări interne privind rezultatele turismului" (A)

II. Grupa 92 „Conturi de calculaţie"

- ct. 921 „Cheltuielile activităţii de bază" (A)
- ct. 924 „Cheltuieli generale de administraţie„ (A)

III. Grupa 93 „Venituri din activitatea de turism"

- ct. 931 „Venituri din activitatea de turism" (A)

Monografie contabilă

O firmă de turism organizează într-o perioadă de gestiune 2 excursii astfel:

- excursia A în ţară, cunoscând datele:
  - cheltuieli cu cazarea = 112.000.000 lei
  - cheltuieli cu masa = 4.200.000 lei
  - cheltuieli de transport = 35.000.000 lei
  - cheltuieli cu asigurarea = 8.000.000 lei

Comisionul firmei de turism este de 15%, iar avansul încasat de la clienţi este de 50%. Se primesc facturile de prestări servicii şi se achită.

- excursia B în străinătate, cunoscând datele:
  - valoarea acţiunii turistice = 10.000 $, curs la facturare 33.000 lei/$.

Comisionul firmei de turism este de 20%, iar avansul încasat de la clienţi este de 70%, la cursul de 32.500 lei/$. Diferenţa se încasează la 33.100 lei/$. Se primesc facturile de prestări servicii la 33.200 lei/$ şi se achită la acelaşi curs.

Cheltuielile generale de administraţie ale firmei de turism sunt:

- telefon = 5.000.000 lei
- energie şi apă = 3.000.000 lei

} repartizate după veniturile din prestări servicii

Să se determine rezultatul activităţii de turism pe total şi pe cele 2 excursii.

În contabilitatea financiară	În contabilitatea de gestiune
1) Încasarea avansului de la clienţi (turişti): A: avans la intern: 5121 = % 116.082.250 419 113.275.000 4427 2.807.250 - valoarea prestaţiei turistice este: - cazare = 112.000.000 lei - masă = 42.000.000 lei - transport = 35.000.000 lei - asigurări = 8.000.000 lei	1) -
119.000.000 lei	
- comisionul firmei = 197.000.000 × ×15% = 29.550.000 lei	
TOTAL fără TVA = 226.550.000 lei - TVA colectat (calculat la comision) = =29.550.000 × 19% = 5.614.500 lei	
TOTAL FACTURA = 232.164.500 lei - avans = 226.550.000 × 50% = =113.275.000 lei + TVA la comision B: avans la extern: 5124 = 419 273.000.000 - valoarea prestaţiei turistice este: 10.000 $×33.000 lei/$ = 330.000.000 lei - comisionul firmei = 10.000 $ × 20% = =2.000 $ × 33.000 lei/$ = 66.000.000 lei	
TOTAL FACTURA = 396.000.000 lei (12.000 $ × 33.000 lei/$) - avans = 12.000 $ × 70 % = 8.400 $ încasat la 32.500 lei/$ = 273.000.000 lei	
2) Facturarea excursiilor: A: factură internă: 4111 = % 232.164.500 704 226.550.000 4427 5.614.500 B: factură externă: 411 = 704 396.000.000	2) Preluarea veniturilor din prestări servicii: 931 = 902 622.550.000 931/A = 902/A = 226.550.000 226.550.000 931/B = 902/B = 396.000.000 396.000.000
3) Reţinerea avansurilor încasate: A: 419 = % 113.275.000 4111 116.082.250 4427 2.807.250 B: avans încasat = 8.400 $ × 32.500 lei/$ = 273.000.000 lei	3) -

-avans la cursul din momentul facturării = 8.400 $ × 33.000 lei/$ = =277.200.000 lei Diferență de curs = 4.200.000 (nefavorabilă)	Se preiau cheltuielile din diferențe de curs valutar: 925 = 901 4.200.000 925/B = 4.200.000
% = 4111 277.200.000 419 273.000.000 665 4.200.000	
4) Încasarea diferenței de la clienți: A: 232.164.500 lei – 116.082.250 lei = =116.082.250 lei 5121 = 4111 116.082.250 B: 12.000 $ - 8.400 $ = 3.600 $ 5124 = % 119.160.000 4111 118.800.000 765 360.000	4) - Preluarea veniturilor din diferențe de curs valutar: 931 = 902 360.000 931/B = 902/B = 360.000 360.000
5) Se primesc facturile de prestări servicii şi se achită (cazare, masă, transport, asigurare); TVA deductibilă 19%: A: facturi interne: % = 401 234.430.000 628 197.000.000 4426 37.430.000 401 = 5121 234.430.000 lei B: facturi externe: % = 401 332.000.000 628 330.000.000 665 2.000.000 401 = 5124 332.000.000	5) Se preiau cheltuielile cu servicii prestate de terți: 925 = 901 527.000.000 925/A = 197.000.000 925/B = 330.000.000 Se preiau cheltuielile din diferențe de curs: 925 = 901 2.000.000 925/B = 2.000.000
6) Cheltuielile generale de administrație: - telefon: % = 401 5.950.000 626 5.000.000 4426 950.000 - energie şi apă: % = 401 3.570.000 605 3.000.000 4426 570.000	6) Se preiau cheltuielile generale: 924 = 901 8.000.000

7) Se decontează veniturile şi cheltuielile: % = 121 622.910.000 704 622.550.000 765 360.000 121 = % 541.200.000 665 6.200.000 628 527.000.000 626 5.000.000 605 3.000.000 Profit brut contabil (Sf_C 121) = 622.910.000 – 541.200.000 = 81.710.000 lei	7) Repartizarea cheltuielilor generale: - cheltuieli generale = 8.000.000 lei - ∑ BR (venituri prestări) = 226.550.000 (A) + 396.000.000 (B) = 622.550.000 lei $k_s = \frac{8.000.000}{622.550.000} = 0{,}0128$ - A: 226.550.000 × 0,0128 = 2.915.520 lei - B: 396.000.000 × 0,0128 = 5.084.480 lei 8.000.000lei 925 = 924 8.000.000 925/A = 2.915.520 925/B = 5.084.480
	8) Se decontează cheltuielile totale: 902 = 925 541.200.000 902/A = 925/A = 199.915.520 199.915.520 902/B = 925/B = 341.284.480 341.284.480

Prestație turistică	Chelt. directe	Chelt. generale	Total
A	197.000.000	2.915.520	199.915.520
B	362.200.000	5.084.480	341.284.480
Total	533.200.000	8.000.000	541.200.000

	9) Se înregistrează rezultatul: 903 = 902 81.710.000 903/A = 902/A = 26.634.480 26.634.480 903/B = 902/B = 55.075.520 55.075.520
	8) Se decontează veniturile şi rezultatele: 901 = % 541.200.000 931 622.910.000 931/A = 226.550.000 931/B = 396.360.000 903 81.710.000 903/A = 26.634.480 903/B = 55.075.520

Corelația între circuite:

1) R_D cl. 6 = R_D 902 = 541.200.000 (cheltuieli)
2) R_C cl. 7 = R_C 902 = 622.910.000 (venituri)
3) Sf_C 121 = Sf_C 902 = R_D 903 =81.710.000 (profit)

Conturile de gestiune se soldează, iar situația centralizată este următoarea:

Prestaţie turistică	Total cheltuieli	Total venituri	Rezultat	
			Profit	Pierderi
A	199.915.520	226.550.000	26.634.480	–
B	341.284.480	396.360.000	55.075.520	–
TOTAL	541.200.000	622.910.000	81.710.000	–

Observaţie: Evidenţa activităţii de turism intern şi internaţional se poate realiza şi pe localităţi /ţări de destinaţie, sau pe forme de turism: organizat sau neorganizat.

Înregistrările în contabilitatea de gestiune sunt asemănătoare.

6.2 Contabilitatea de gestiune în agricultură

Agricultura reprezintă o ramură a economiei naţionale cu particularităţi generate de următoarele elemente[5]:

- se desfăşoară sub incidenţa factorilor naturali – de sol, relief şi climă – producţia agricolă fiind influenţată în mod direct de aceştia (secetă, inundaţii, îngheţ, boli, dăunători);
- producţia se împarte pe 2 sectoare importante:
    - sectorul vegetal – în care se obţin cereale, legume şi fructe (pomicol) şi respectiv viticol;
    - sectorul zootehnic – în care se obţin animale pentru consum (carne) şi produsele derivate acestora (lână, lapte etc.).
- prin natura sa, în urma procesului de producţie se obţin pe lângă produsele principale (menţionate mai sus) şi produse secundare (paie, gunoi de grajd etc.):
- materia primă o constituie seminţele de cultură (material genetic) şi respectiv animalele adulte pentru reproducţie;
- materialele consumabile au un caracter specific, fiind reprezentate prin: furaje pentru animale; îngrăşăminte chimice şi naturale, pesticide, insecticide etc.
- producţia obţinută se exprimă în formă STAS, având în vedere anumiţi parametri de calitate, în funcţie de natura fiecărui produs (ex. ***pentru grâu*** – STAS-ul se stabileşte în funcţie de corpurile străine conţinute, umiditate şi greutate hectolitrică; ***pentru lapte*** – STAS-ul se stabileşte în funcţie de: procentul de grăsime conţinut şi densitate; ***pentru lână*** – STAS-ul se stabileşte în funcţie de: lungimea şi grosimea firului şi impurităţile conţinute în lâna nespălată etc.)

Datorită specificului său, de înfiinţare a culturilor şi de creştere a animalelor, procesul de producţie se derulează pe două sau mai multe exerciţii financiare, existând aproape întotdeauna producţie neterminată la începutul sau la sfârşitul

[5] V. Isai – Analiză economico-financiară – calitatea produselor agricole, Ed. Fundaţia Academica, Galaţi, 2000

perioadei (acest aspect este determinat de tipul de plantă sau animal ce face obiectul producției)[6].

- derularea procesului de producție presupune efectuarea la timp a lucrărilor de mecanizare, de către secții specializate din cadrul întreprinderii, sau de către terți;
- cheltuielile sunt grevate de amortizarea utilajelor agricole care prezintă o uzură fizică şi morală ridicată şi presupun un program de reparații riguros şi un consum ridicat de combustibili;
- forța de muncă se compune în principal din muncitori sezonieri şi zilieri, având un grad de calificare redus, care prestează activități conform sezonului, determinând fluctuații însemnate ale cheltuielilor cu salariile şi cotele aferente.

Rezultatul financiar al întreprinderii cu profil agricol se situează deci atât sub incidența unor factori previzibili /cheltuieli efectuate şi venituri realizate), dar şi a unor factori imprevizibili (secetă, inundații etc.).

Obiectivele contabilității de gestiune în această ramură sunt următoarele:

- cunoaşterea modului de alocare a resurselor la nivelul întreprinderii agricole prin colectarea cheltuielilor directe, indirecte şi generale pe locuri de efectuare;
- determinarea costurilor pe activități şi a costurilor unitare pentru produsele agricole principale şi secundare;
- analiza rentabilității produselor prin intermediul costurilor de producție;
- urmărirea şi controlul producției, conform graficelor de executare a lucrărilor agricole;
- întocmirea Bugetelor de venituri şi cheltuieli cu caracter intern şi previzional;
- controlul costurilor prin determinarea abaterilor dintre costurile efective şi cele programate.

Sistemul conturilor de gestiune în agricultură se grefează pe cel al producției industriale şi anume:

I. Grupa 90 „Decontări interne"

- ct. 901 „Decontări interne privind cheltuielile" (P)
- ct. 902 „Decontări interne privind producția obținută" (P)
- ct. 903 „Decontări interne privind diferențele de preț" (A)

II. Grupa 92 „Conturi de calculație"

- ct. 921 „Cheltuielile activității de bază" (A)
- ct. 922 „ Cheltuieli activității auxiliare" (A)
- ct. 923 „Cheltuieli indirecte" (A)
- ct. 924 „Cheltuieli generale de administrație„ (A)

III. Grupa 93 „Costul producției obținute"

[6] P. Dumbravă şi colectivul – Contabilitatea de gestiune aplicată în industrie şi agricultură, Ed. Intelcredo, Deva, 2000

- ct. 931 „Costul producției obținute” (A)
- ct. 933 „Costul producției neterminate” (A)

Monografie contabilă

O societate agricolă are în structura sa organizatorică o fermă legumicolă (A) şi o fermă zootehnică (B).

A: Ferma legumicolă prezintă următoarele date:

- Suprafața ocupată de cultura tomatelor = 15 ha;
- producție totală obținută = 44 to
- preț de înregistrare = 15.000 lei/kg

Cheltuielile aferente culturii tomatelor sunt următoarele:

- cheltuieli cu producția neterminată din perioada precedentă aferente înființării culturii (anterior înregistrate în avans) = 40.000.000 lei
- salarii muncitori direct productivi = 100.000.000 lei
- cote salarii directe : 33.250.000 lei
- materiale consumabile (îngrășăminte) = 150.000.000 lei
- lucrări şi servicii facturate de terți (irigații) = 170.000.000 lei
- lucrări şi servicii executate de alte sectoare proprii (desecări) = 80.000.000 lei
- amortizarea plantației de tomate = 24.830.000 lei

TOTAL cheltuieli directe = 598.080.000 lei

- amortizare utilaje agricole = 45.000.000 lei (indirecte) repartizate pe ha cultivate

B: Ferma de creştere a ovinelor prezintă următoarele date:

- efectiv de ovine = 1.000 capete
- produse obținute :
    - **produs principal = lână oaie**
        - cantitate = 2.000 kg STAS
        - preț de înregistrare = 97.500 lei/kg STAS
    - **produs secundar = lapte de oaie**
        - cantitate = 5.000 l
        - preț de înregistrare = 3.000 lei/l (considerat preț de evaluare a produsului secundar)

Cheltuielile aferente creşterii ovinelor sunt următoarele:

- salarii muncitori direct productivi = 125.000.000 lei
- cote salarii directe = 41.562.500 lei
- materiale consumabile (furaje) = 15.000.000 lei
- lucrări şi servicii facturate de terți = 8.000.000 lei
- lucrări executate de alte sectoare proprii = 5.000.000 lei
- amortizare mijloace fixe (aparate de tuns şi de muls automat) = 18.037.500 lei

TOTAL cheltuieli directe = 212.600.000 lei

Cheltuielile generale de administrație ale societății agricole se ridică la 15.000.000 lei (energie şi apă) fiind repartizate pe cele 2 ferme, în funcție de totalul cheltuielilor directe şi indirecte repartizate.

Să se determine costul de producţie efectiv pe fiecare produs şi abaterile de preţ aferente.

În contabilitatea financiară	**În contabilitatea de gestiune**
1) Preluarea cheltuielilor cu producţia neterminată aferente fermei legumicole: 6588 = 471 40.000.000	1) Preluarea cheltuielilor activităţii de bază: 921 = 901 40.000.000 921/A = 40.000.000
2) Înregistrarea cheltuielilor cu salariile directe şi cotele directe: A: 641 = 421 100.000.000 6451=4311 22.000.000 6453=4313 7.000.000 6452 = 4371 3.000.000 635= % 1.250.000 447.1 500.000 447.2 750.000 B: 641 = 421 125.000.000 6451=4311 27.500.000 6453=4313 8.750.000 6452 = 4371 3.750.000 635= % 1.562.500 447.1 625.000 447.2 937.500	2) Preluarea cheltuielilor activităţii de bază (salarii directe + cote directe): 921 = 901 299.812.500 921/A = 133.250.000 921/B = 166.562.500
3) Înregistrarea cheltuielilor cu materiale consumabile: A: 6028 = 3028 150.000.000 B: 6026 = 3026 15.000.000	3) Preluarea cheltuielilor activităţii de bază (materiale consumabile): 921 = 901 165.000.000 921/A = 150.000.000 921/B = 15.000.000
4) Lucrări şi servicii facturate de terţi: A: % = 401 202.300.000 628 170.000.000 4426 32.300.000 B: % = 401 9.520.000 628 8.000.000 4426 1.520.000	Preluarea cheltuielilor activităţii de bază (servicii terţi): 921 = 901 178.000.000 921/A = 170.000.000 921/B = 8.000.000
5) Lucrări şi servicii executate de alte sectoare proprii: A: 6588 = 482 80.000.000 B: 6588 = 482 5.000.000	5) Preluarea cheltuielilor activităţii de bază: 921 = 901 85.000.000 921/A = 80.000.000 921/B = 5.000.000
6) Amortizări directe: A: 6811 = 2813 24.830.000 B: 6811 = 2814 18.037.500	6) Preluarea cheltuielilor activităţii de bază (amortizări): 921 = 901 42.867.500

	921/A = 24.830.000 921/B = 18.037.500
7) Amortizări indirecte: A: 6811 = 2813 45.000.000	7) Preluarea cheltuielilor indirecte: 923 = 901 45.000.000 923/A = 45.000.000
8) Cheltuieli generale de administrație (energie şi apă) facturate: % = 401 17.850.000 605 15.000.000 4426 2.850.000	8) Preluarea cheltuielilor generale: 924 = 901 15.000.000
9) Realizarea produselor finite înregistrate la preț standard: A: 44 to tomate × 15.000 lei/kg = 660.000.000 lei 345 = 711 660.000.000 $B:\begin{cases}2.000\text{ kg lână}\times 97.500\text{ lei/kg}=\\=195.000.000\text{ lei}\\5.000\text{ l lapte}\times 3.000\text{ lei/l}=\\=15.000.000\text{ lei}\end{cases}$ TOTAL = 210.000.000 lei 345 = 711 210.000.000	9) Obținerea produselor finite la preț standard: 931 = 902 870.000.000 931/A = 902/A = 660.000.000 660.000.000 931/B = 902/B = 210.000.000 210.000.000 931/B/01 = 902/B/01 = 195.000.000 195.000.000 931/B/02 = 902/B/02 = 15.000.000 15.000.000 **Observație:** *931/B/01* = produsul principal al fermei zootehnice (lână) *931/B/02* = produsul secundar al fermei zootehnice (lapte)
10) Decontarea cheltuielilor şi venitului din producția stocată: 711 = 121 870.000.000 121 = % 870.680.000 6588 125.000.000 641 225.000.000 6451 49.500.000 6452 6.750.000 6453 15.750.000 635 2.812.500 6028 150.000.000 6026 15.000.000 6811 87.867.500 605 15.000.000 628 178.000.000	10) Repartizarea cheltuielilor indirecte (amortizare utilaje la ferme legumicolă): 921 = 923 45.000.000 921/A = 923/A = 45.000.000 45.000.000 Repartizarea cheltuielilor generale pe cele 2 ferme: - cheltuieli generale = 15.000.000 lei - ∑ BR (total cheltuieli directe şi indirecte) = 643.080.000 (A) + 212.600.000 (B) = 855.680.000 lei $k_s = \frac{15.000.000}{855.680.000} = 0,0175$ - A: 643.080.000 × 0,0175 =11.253.900 lei - B: 212.600.000 × 0,0175 = 3.746.100 lei 15.000.000lei 921 = 924 15.000.000

	921/A = 11.253.900 921/B = 3.746.100
11) -	11) Se decontează costul efectiv al producției realizate: **Ferma** | **Chelt. directe** | **Chelt. generale** | **Total** A | 643.080.000 | 11.253.900 | 654.333.900 B | 212.600.000 | 3.746.100 | 216.346.100 Total | 855.680.000 | 15.000.000 | 870.680.000 902 = 921 870.680.000 902/A = 654.333.900 921/A = 654.333.900 902/B = 216.346.100 921/B = 216.346.100
12) -	12) Calculăm costul de producție unitar pentru fiecare produs astfel: A- ferma legumicolă, produce un singur produs – tomatele, al căror cost în determinăm prin **procedeul diviziunii simple:** $c_{u_A} = \frac{\text{Total cheltuieli}}{Q} = \frac{654.333.900 \text{ lei}}{44.000 \text{ kg}} =$ $= 14.871 \text{ lei/kg tomate}$ B: ferma zootehnică, produce 2 produse: - produsul principal – lâna - produsul secundar – laptele Vom determina costul produsului principal prin **procedeul valorii rămase**, astfel: - evaluarea producției de lapte (produs secundar) = 5.000 l × 3.000 lei/l = =15.000.000 lei - Cheltuieli totale aferente fermei B = =216.346.100 lei - Cheltuieli aferente produsului principal = =216.346.100– 15.000.000 = 201.346.100 lei $\Rightarrow c_{u_B} = \frac{\text{Chelt. aferente produsului principal}}{Q_p} =$ $= \frac{201.346.100 \text{ lei}}{2.000 \text{ kg}} = 100.673 \text{ lei/kg lână}$
13) Înregistrăm diferențele de preț aferente intrărilor în gestiune: A: preț standard = 660.000.000 cost efectiv = 654.333.900 Diferență favorabilă = 5.666.100	13) Înregistrăm abaterile de preț: 903 = 902 680.000 903/A = 5.666.100 902/A = 5.666.100

348.5 = 711 5.666.100 B: preț standard = 195.000.000 cost efectiv = 201.346.100 Diferență nefavorabilă= 6.346.100 348.5 = 711 6.346.100	903/B = 902/B = 6.346.100 6.346.100 **Calculăm abaterile unitare** A: A_u (tomate) = 15.000 lei/kg (p.st.) – 14.871 lei/kg (c.p.) = +129 lei/kg (favorabilă) B: A_u (lână) = 97.500 lei/kg (p.st.) – 100.673 lei/kg (c.p.) = -3.173 lei/kg (nefavorabilă)
14) Se decontează venitul: 711 = 121 680.000 **Observație:** Nu interesează determinarea Profitului brut contabil, întrucât nu cunoaştem veniturile din vânzări, iar scopul monografiei este de a determina abaterile de preț pe cele două circuite contabile.	14) Se decontează producția la preț standard şi abaterile de preț: 901 = % 870.680.000 931 870.000.000 931/A = 660.000.000 931/B = 210.000.000 931/B/01 = 195.000.000 931/B/02 = 15.000.000 903 680.000 903/A = 5.666.100 903/B = 6.346.100

Toate conturile de gestiune se soldează la sfârşitul lunii, iar corelațiile pe cele 2 circuite contabile sunt:

1) R_D cl. 6 = R_D 902 = 870.680.000 (total cheltuieli)
2) R_C cl. 7 = R_C 902 = 870.000.000 (valoarea producției la preț standard)
3) R_D 348 = Sf_C 902 = R_D 903 =680.000 (diferența de preț nefavorabilă)

Situația centralizată la nivelul societății agricole este următoarea:

Ferma	Valoarea producției la preț standard	Valoarea producției la cost de producție	Abateri de preț	
			Favorabile	Nefavorabile
A – Ferma legumicolă	660.000.000	654.333.900	5.666.100	–
B – Ferma zootehnică	210.000.000	216.346.100	–	6.346.100
TOTAL	870.000.000	870.680.000	–	680.000

Se constată că în cadrul fermei legumicole costul de producție efectiv s-a încadrat în prețul standard (abatere de preț favorabilă).

La ferma zootehnică însă, costul de producție a depăşit prețul standard (abatere nefavorabilă), influențând şi abaterea totală în sens negativ.

Prin urmare, societatea trebuie să analizeze cauzele depăşirii la ferma B – prin reducerea cheltuielilor cu salariile (folosirea muncitorilor sezonieri şi zilieri şi mai puțin a celor permanenți); reducerea lucrărilor executate de terți în limitele

posibile şi reducerea cheltuielilor generale de administraţie (energie şi apă) în limitele normale de consum.

Observaţie: În mod asemănător se înregistrează operaţiunile în cadrul fermelor care cultivă cereale (grâu, orz, porumb), a fermelor pomicole şi viticole, precum şi a fermelor zootehnice crescătoare de vaci, porci, păsări etc.

6.3 Contabilitatea de gestiune în construcţii

Activitatea de construcţii include atât producţia propriu-zisă realizată în regie sau în antrepriză, cât şi prestaţiile în construcţii.

Construcţiile se pot realiza numai pe bază de autorizaţie de construire şi cuprind următoarele categorii:

- construcţii de locuinţe;
- construcţii pentru instituţii şi servicii publice;
- construcţii industriale;
- construcţii energetice şi hidrotehnice;
- construcţii tehnico-sanitare;
- construcţii pentru depozite;
- construcţii pentru transporturi şi telecomunicaţii;
- construcţii pentru îmbunătăţiri funciare;
- amenajări exterioare
- construcţii cu caracter special etc.

Autorizaţia se eliberează de către prefecturi şi primării pe bază de cerere însoţită de: certificatul de urbanism (regimul juridic al imobilului, dreptul de proprietate etc.); proiectul tehnic; avizele şi acordurile eliberate de organele în drept. În cazul lucrărilor de investiţii publice se negociază atribuirea execuţiei acestora între autoritatea contractantă şi mai mulţi executanţi. Aceştia trebuie să îndeplinească următoarele condiţii[7]:

- să aibă calitatea de agent economic autorizat;
- să achite la timp obligaţiile către bugetul statului şi bugetul Asigurărilor Sociale;
- să prezinte certificat de cazier juridic;
- să aibă experienţă în domeniu (a realizat în ultimii 5 ani cel puţin o lucrare similară; cifra de afaceri medie în ultimii trei ani să reprezinte de 1,5 până la 3 ori valoarea medie anuală a lucrării de construcţii)
- să prezinte documente care atestă calitatea lucrărilor executate până acum şi siguranţa acestora;
- să aibă personal de specialitate cu vechime de minim 5 ani;
- să prezinte asigurare tehnică (bază tehnică);
- să prezinte bonitate financiară, pe baza indicatorilor calculaţi din bilanţul contabil al anului precedent:

[7] P. Dumbravă – Contabilitate de gestiune în construcţii, Ed. Intelcredo, Deva, 2000

- lichiditatea globală (> 100%) $L_g = \frac{\text{Active circulante}}{\text{Datorii curente}} \cdot 100$;
- solvabilitate patrimonială (> 30%)

$$S_p = \frac{\text{Capitaluri proprii}}{\text{Total pasiv (mai puțin clienți - creditori, datorii curente și pasive de regularizare)}}$$

- rata profitului brut (> 0) $R_p = \frac{\text{Profit brut}}{\text{Cifră de afaceri}}$
- capacitatea financiară: $C_f = V_r \times F_r \times C_n \times D_b - V_{ice} > Vp3$, unde:

- V_r – viteza de rotație a fondului de rulment, ca raport între veniturile din exploatare și fondul de rulment;
- F_r – fondul de rulment, ca diferență între totalul activelor circulante și totalul obligațiilor exigibile sub un an;
- C_n – credite neconsumate la data prezentării ofertei de execuție;
- D_b – depozite confirmate la bănci, constituite la data prezentării ofertei;
- V_{ice} – valoarea actualizată (de inventar) a lucrărilor în curs de execuție și noi, conform contractelor deținute;
- Vp3 – valoarea contractului prevăzută a se realiza pe 3 luni.

Toți executanții participă la licitație, criteriile fiind:

- valoarea ofertei = 80 puncte;
- durata de execuție = 20 puncte.

Punctajul maxim se acordă pentru valoarea (V_i) cea mai mică și respectiv durata (D_i) cea mai mică.

Pentru alte valori și durate, se punctează astfel: $P_i = \frac{V_{min}}{V_i} \times 80\text{puncte}$ respectiv $P_i = \frac{D_{min}}{D_i} \times 20\text{puncte}$. Executantul cu punctaj maxim câștigă licitația, pe bază de hotărâre a comisiei de licitație.

Garanția de participare la licitație se stabilește de 0,5% - 1% din valoarea maximă estimată a lucrării de investiții și este valabilă între 10 zile de la data transmiterii invitației și 52 zile de la data publicării anunțului.

Garanția se constituie pe bază de ordin de plată, chitanță de casă sau scrisoare de garanție bancară. Ea se restituie în final ofertanților necâștigători.

Executantul lucrării (ofertantul care a câștigat licitația) semnează **contractul de execuție** cu investitorul și constituie **garanția de bună execuție**, între 5% și 10% din valoarea lucrării contractate (prin scrisoare de garanție bancară). Restituirea acestei garanții se prevede prin contract, la recepția finală, pe baza Procesului verbal de recepție finală, când expiră și durata de garanție a lucrării.

Contractul de execuție cuprinde trei secțiuni:

a) Condițiile generale de contractare: documentele contractului; antreprenorul; obligațiile contractuale; forța de muncă; materialele; termenele de

execuţie; utilajele necesare; remedieri în perioada de garanţie; măsurătorile; plăţile intermediare şi finale; modificările de preţuri; riscurile de execuţie; valuta şi cursul de schimb (dacă este cazul); soluţionarea litigiilor; alte clauze.

b) Condiţiile suplimentare de contractare: detalii de execuţie elaborate de executant; încheierea de contracte cu subantreprenori; avansuri depuse în contul executantului; plata transportului, cazării şi mesei pentru angajaţi etc.

c) Condiţiile speciale de contractare: limba de redactare a documentelor contractului (română, străină, bilingv); actualizarea valorii situaţiilor de plată ca urmare a evoluţiei preţurilor şi tarifelor etc.

Admiterea la finanţare a lucrărilor de investiţii publice se face prin trezoreria statului, pe baza următoarelor documente:

- studiul de fezabilitate aprobat;
- acordul Ministerului de Finanţe;
- contractul de execuţie încheiat;
- devizul general şi devizul pe obiecte de investiţii;
- autorizaţia de construire.

Urmărirea execuţiei investiţiilor se face prin diriginţii de şantier, iar plata lucrărilor nu poate depăşi valoarea actualizată din devizul general aprobat.

Pentru decontarea lucrărilor, executanţii întocmesc **situaţii de plată lunare şi finale** pe baza preţurilor ferme din devizele-ofertă. Dacă apar modificări (depăşiri/economii) se întocmesc Note de comandă suplimentare sau Note de renunţare, după caz.

Ţinând cont de particularităţile activităţii de construcţii, **obiectivele contabilităţii de gestiune** în această ramură **sunt următoarele:**

- calculul costului categoriilor de lucrări şi obiectivelor de investiţii, a costului producţiei industriale pentru construcţii şi a costului prestaţiilor executate cu utilaje de construcţii;
- calculul preţurilor de deviz a lucrărilor de construcţii-montaj, a preţurilor de înregistrare (vânzare) a producţiei pentru construcţii şi a tarifelor prestaţiilor şi controlul rentabilităţii acestora;
- furnizarea informaţiilor privind întocmirea, urmărirea şi controlul execuţiei Bugetelor de venituri şi cheltuieli a unităţilor de construcţii,
- controlul condiţiilor interne de exploatare prin nivelul şi structura costurilor la lucrările de construcţii-montaj, producţia industrială pentru construcţii şi prestaţiile în construcţii;
- realizarea contabilităţii analitice a cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor pe structuri organizatorice ale unităţilor de construcţii (centre de responsabilitate);
- organizarea contabilităţii analitice a stocurilor şi producţiei neterminate în construcţii.

Contabilitatea de gestiune urmăreşte fidel specificul activităţii şi structura organizatorică a unităţilor de construcţii-montaj, ţinând cont de următoarele elemente:

1. Tehnologia producției de construcții montaj, care cuprinde mai multe procese, derulate pe şantier:

- prelucrarea şi transformarea materiilor prime necesare lucrărilor de construcții;
- transportul materialelor de construcții şi utilajelor la obiectivele care se construiesc;
- realizarea lucrărilor de construcții conform documentației de execuție;
- montajul utilajelor tehnologice pe şantier.

2. Particularitățile producției de construcții-montaj, care sunt:

- mobilitatea procesului de producție, respectiv deplasarea utilajelor şi forței de muncă de la un şantier la altul;
- caracterul de unicat al producției, ca urmare a diversității lucrărilor de construcții şi condițiilor de realizare a obiectivelor;
- desfăşurarea procesului de producție în aer liber, care imprimă activității un caracter sezonier şi efectuarea unor cheltuieli suplimentare pe timp de iarnă, remedierea unor lucrări după ploi sau înghețuri etc.;
- perioada mare de execuție a lucrărilor şi costurile ridicate pe care le implică, aceasta presupunând antrenarea unui volum mare de resurse materiale şi băneşti, un mod specific de finanțare şi creditare a activității, transmiterea periodică a costurilor şi urmărirea lor pe parcursul execuției lucrărilor;
- obținerea materialelor de construcții în cantități foarte mari (balast, mortar, confecții din lemn şi metal, schele, cofraje, eşafodaje etc.), care trebuie evidențiate în contabilitate separat;
- efectuarea unor lucrări pregătitoare de amploare, precum: organizarea şantierului, baracamente şi amenajări provizorii, cheltuieli de decontări interne, care trebuie evidențiate separat.

3. Evaluarea producției de construcții montaj prin intermediul devizelor de lucrări (documentația de deviz), care se realizează la:

- **prețul de deviz** – expresia valorică a tuturor consumurilor pentru executarea lucrărilor, la care se adaugă cota de profit a executantului şi TVA colectat 19% (constituie prețul de vânzare a lucrărilor de construcții-montaj, utilizat la contractarea cu beneficiarul şi la decontarea lucrărilor, fiind actualizat la inflație). Se stabileşte pe bază de antecalcul;
- **costul de deviz** – exprimă totalitatea consumurilor aferente producției, prevăzute în deviz (preț de deviz – TVA colectat – cota de profit a executantului);
- **costul efectiv** – reprezintă totalitatea consumurilor aferente producției de construcții – efectiv executate – stabilită prin postcalcul în contabilitatea de gestiune.

Întocmirea devizelor se realizează prin utilizarea a două elemente:

a) **Norma de deviz** – consumul mediu de materiale, manoperă şi timp de folosire a utilajelor, necesar executării unei unităţi de măsură din lucrarea de construcţii (normele de deviz se grupează pe categorii de lucrări).

b) **Preţul unitar de deviz** – expresia valorică a normei de deviz pe unitate de măsură (cheltuieli directe cu: materiale, manoperă, utilaje, transport etc., care constituie un articol de deviz).

☞ **Conţinutul devizului general** pe capitole de cheltuieli este următorul[8]:

PARTEA I

Capitolul I

➢ Cheltuieli pentru obţinerea şi amenajarea terenului (cumpărarea sau concesionarea terenului; amenajarea terenului prin: demolări, evacuări, defrişări, drenaje, sistematizări etc.; amenajări pentru protecţia mediului);

Capitolul II

➢ Cheltuieli pentru realizarea infrastructurii terenului: reţele de racord apă; canalizări; gaze; energie electrică; telefoane; drumuri, căi ferate; radio-TV etc.

Capitolul III

➢ Cheltuieli pentru proiectare şi asistenţă tehnică: studii de teren; avize şi autorizaţii; proiectare; organizare licitaţii pentru executarea lucrării; consultanţă şi asistenţă tehnică şi supraveghere pe parcursul executării.

Capitolul IV

➢ Cheltuieli pentru investiţia de bază: realizarea lucrărilor de construcţii şi instalaţii; montajul utilajelor tehnologice şi reţelelor aferente; utilajele şi echipamentele tehnologice, alte dotări.

Toate cheltuielile amintite se suportă de către investitor din sursele de finanţare, grupate: din ţară şi din import.

Capitolul V

➢ Alte cheltuieli: organizarea şantierului, comisionul băncii finanţatoare, taxa de inspecţie a calităţii, alte cheltuieli neprevăzute (procentual din valoarea celorlalte cheltuieli din acest capitol).

Capitolul VI

➢ Cheltuieli pentru darea în folosinţă: pregătirea personalului de exploatare, probe tehnologice, rodaje, recepţie etc.

Partea a II-a

➢ Valoarea rămasă actualizată a mijloacelor fixe existente incluse în obiectiv: utilaje şi echipamente (constă într-o evaluare patrimonială ce serveşte la calculul indicatorilor de eficienţă economico-financiară pentru studiul de fezabilitate).

[8] P. Dumbravă – Contabilitate de gestiune în construcţii, Ed. Intelcredo, Deva, 2000

Partea a III-a

➢ Fondul de rulment necesar începerii producției, care cuprinde: cheltuieli pentru asigurarea stocurilor de materii prime şi materiale, energie, transporturi, salarii şi cote directe, piese de schimb etc.

➢ Devizul general format din cele trei părți, constituie pentru investitor, baza elaborării documentației economice pe care acesta urmează să o finanțeze, după ce a fost supus licitației şi adjudecat (în contabilitatea investitorului vor apărea mărimea şi structura cheltuielilor, aşa cum sunt ele reflectate prin documentația de deviz).

Sistemul conturilor de gestiune în construcții este următorul:

Grupa 90 „Decontări interne":

- ct. 901 – „Decontări interne privind cheltuielile" (P)
- ct. 902 – „Decontări interne privind producția de construcții-montaj" (P)
- ct. 903 – „Decontări interne privind diferențele de preț din producția de construcții montaj" (A)

Grupa 92 „Conturi de calculație":

- ct. 921 – „Cheltuielile activității de bază" (A)
- ct. 922 – „Cheltuielile activităților auxiliare" (A)
- ct. 923 – „Cheltuieli indirecte de producție" (A)
- ct. 924 – „Cheltuieli generale de administrație" (A)

Grupa 93 „Costul producției de construcții-montaj":

- ct. 931 – „Venituri din producția de construcții-montaj" (A)
- ct. 933 – „Costul producției de construcții montaj în curs de execuție" (A)

I. Contabilitatea cheltuielilor cu lucrările de decontare internă

Aceste lucrări presupun constituirea fondului de organizare a şantierului prin încasarea sumelor de la beneficiarii de lucrări şi utilizarea acestui fond pentru:

- realizarea bazei de producție, a spațiilor de depozitare a materialelor etc.;
- chiriile pentru spațiile de cazare a muncitorilor;
- lucrări pentru asigurarea spațiilor de lucru a personalului TESA;
- amenajări la punctele de lucru: dormitoare, cantine, magazii etc.;
- transportul muncitorilor;
- executarea schelelor şi cofrajelor la fața locului;
- lucrări de remediere sau de amenajări temporare (baracamente şi amenajări provizorii, platforme, drumuri de acces etc.).

În contabilitatea constructorului, toate amenajările cu caracter definitiv sau provizoriu se înregistrează ca active circulante materiale (stocuri). După închiderea şantierului, cele cu caracter definitiv se consideră mijloace fixe, fiind supuse amortizării.

Exemple:

1) Se realizează baracamente cu caracter definitiv, efectuând următoarele cheltuieli: materiale consumabile 10.000.000 lei, salarii 10.000.000 lei

- efectuarea cheltuielilor cu materiale şi manoperă: 6028 = 3028 10.000.000 641 = 421 10.000.000	- preluarea cheltuielilor activităţii de bază: 921 = 901 20.000.000 921/X/01 = 10.000.000 921/X/02 = 10.000.000
- recepţia baracamentelor la cost de producţie: 303 = 711 20.000.000	- preluarea veniturilor din producţie: 931 = 902 20.000.000 931/X = 20.000.000 902/X/01 = 10.000.000 902/X/02 = 10.000.000
- decontarea cheltuielilor: 121 = % 20.000.000 6028 10.000.000 641 10.000.000	- decontarea costului efectiv al baracamentelor: 902 = 921 20.000.000 902/X/01 = 10.000.000 921/X/01 = 10.000.000 902/X/02 = 10.000.000 921/X/02 = 10.000.000
- predarea baracamentelor cu caracter definitiv către beneficiar: 711 = 303 20.000.000	–
- primirea baracamentelor la beneficiar ca mijloace fixe: 214 = 131 20.000.000 (212)	–

2) Se efectuează amenajări cu caracter provizoriu (se demontează la terminarea lucrării).

- efectuarea cheltuielilor cu materiale şi manoperă: 6028 = 3028 10.000.000 641 = 421 10.000.000 - recepţia baracamentelor provizorii: 303 = 711 20.000.000 - scoaterea din evidenţă prin demontare/demolare: 711 = 303 20.000.000 - recuperarea de materiale prin demolare de 2.000.000 lei:	- preluarea cheltuielilor: 921 = 901 20.000.000 921/X/01 = 10.000.000 921/X/02 = 10.000.000 –

3028 = 7583 2.000.000 - decontarea cheltuielilor şi veniturilor: 121 = % 20.000.000 6028 10.000.000 641 10.000.000 7583= 121 2.000.000 Rezultat = = 2.000.000 – 20.000.000 = - 18.000.000 lei	- preluarea veniturilor: 931 = 902 2.000.000 931/X = 902/X = 2.000.000 2.000.000 - decontarea cheltuielilor: 902 = 921 20.000.000 902/X/01 = 921/X/01 = 20.000.000 20.000.000 902/X/02 = 921/X/02 = 20.000.000 20.000.000 - înregistrarea rezultatului: 903 = 902 18.000.000 903/X = 902/X/01 = 18.000.000 18.000.000 - decontarea veniturilor şi rezultatelor: 901 = % 18.000.000 931 2.000.000 931/X = 2.000.000 903 18.000.000 903/X = 18.000.000

II. Contabilitatea producţiei industriale de construcţii-montaj

Producţia industrială în unităţile de construcţii se realizează în: staţii de agregate, secţii şi ateliere de prefabricate, staţii de betoane şi mortare, ateliere de confecţii metalice sau din lemn etc.

Prin urmare, înregistrările în contabilitatea de gestiune sunt asemănătoare cu cele dintr-o întreprindere industrială, cu menţiunea că, cheltuielile directe de producţie se înregistrează prin contul 922 „Cheltuielile activităţii auxiliare” defalcat pe articole de calculaţie sau elemente de cheltuieli primare.

Costul producţiei obţinute se va înregistra prin contul 931.

Se urmăreşte:

- colectarea cheltuielilor;
- înregistrarea producţiei obţinute la preţ standard şi livrarea ei către secţiile consumatoare;
- calculul costului efectiv;
- determinarea diferenţelor de preţ.

Exemplu: Pentru o secţie de prefabricate din cadrul unei societăţi de construcţii, care ţine contabilitate proprie, cunoaştem datele:

- cheltuielile efectuate în timpul perioadei de gestiune:
- beton = 110.000.000 lei (conform bonului de consum) → 01
- apă (conform facturii) = 2.500.000 lei → 01
- nisip = 200.000.000 lei (bon consum) → 01
- cheltuieli de transport = 5.000.000 lei (conform facturii) → 01

- manoperă directă = 6.000.000 lei → 02
- cote salarii (33,25%) = 1.995.000 lei → 03
- amortizare utilaje = 8.000.000 lei → 04
- materiale de natura obiectelor de inventar = 3.000.000 lei → 05
- energie la nivel de secție = 5.000.000 (conform facturii) → 05
- cotă de cheltuieli generale repartizate pe secție = 7.000.000 lei → 06

Din procesul de producție s-au obținut 40 t prefabricate X, care s-au livrat unui şantier al unității de construcții, la prețul standard de 380.000.000 lei, din care:

- materii prime şi materiale	= 320.000.000 lei
- salarii directe	= 5.500.000 lei
- cote directe (33,25%)	= 1.828.750 lei
- cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajelor	= 8.800.000 lei
- cheltuieli comune ale secției	= 7.500.000 lei
- cheltuieli generale ale întreprinderii	= 1.371.250 lei
TOTAL COST UZINĂ ANTECALCULAT	= 345.000.000 lei
- cotă profit prevăzută	= 35.000.000 lei
TOTAL PREȚ DE ÎNREGISTRARE	= 380.000.000 lei

Să se înregistreze operațiunile în paralel în cele două circuite contabile şi să se determine costul unitar al prefabricatelor şi diferențele de preț aferente.

Observație: Vom utiliza următoarele analitice:
01 – „Materiale”
02 – „Salarii directe”
03 – „Cote salarii”
04 – „Cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajelor – CIFU”
05 – „Cheltuieli comune ale secției – CCS”
06 – „Cheltuieli generale ale întreprinderii – CGI”
07 – „Profit şi pierdere” (codificat doar pentru formarea prețului din documentația de deviz, fără a fi articol de calculație a costului).

În contabilitatea financiară	**În contabilitatea de gestiune**
1. Cheltuieli cu materii prime (beton) 601 = 301 110.000.000	1. Preluarea cheltuielilor activității auxiliare: 922 = 901 110.000.000 922/X/01 = 110.000.000
2. Cheltuieli cu apa, pe bază de factură: % = 401 2.975.000 605 2.500.000 4426 475.000	2. Preluarea cheltuielilor activității auxiliare: 922 = 901 2.500.000 922/X/01 = 2.500.000
3. Cheltuieli cu materiale auxiliare (nisip): 6021 = 3021 200.000.000	3. Preluarea cheltuielilor activității auxiliare: 922 = 901 200.000.000 922/X/01 = 200.000.000

4. Cheltuieli de transport (cu factură) aferente materiilor prime: % = 401 5.950.000 624 5.000.000 4426 950.000	4. Preluarea cheltuielilor activității auxiliare: 922 = 901 5.000.000 922/X/01 = 5.000.000
5. Salarii directe: 641 = 421 6.000.000	5. Preluarea cheltuielilor activității auxiliare: 922 = 901 6.000.000 922/X/02 = 6.000.000
6. Cote directe: CAS: 6451 = 4311 1.320.000 fd. sănătate: 6453 = 4313 420.000 fd. şomaj: 6452 = 4371 180.000 fd. risc: 635 = 447.1 30.000 comision CM: 635 = 447.2 45.000	6. Preluarea cheltuielilor activității auxiliare: 922 = 901 1.995.000 922/X/03 = 1.995.000
7. Amortizare utilaje: 6811 = 2813 8.000.000	7. Preluarea cheltuielilor indirecte: 923 = 901 8.000.000 şi trecerea lor în contul de calculație: 922 = 923 8.000.000 922/X/04 = 8.000.000
8. Cheltuieli cu materiale de natura obiectelor de inventar: 603 = 303 3.000.000	8. Preluarea cheltuielilor indirecte: 923 = 901 3.000.000 şi trecerea lor în contul de calculație: 922 = 923 3.000.000 922/X/05 = 3.000.000
9. Cheltuieli cu energia (cu factură): % = 401 5.950.000 605 5.000.000 4426 950.000	9. Preluarea cheltuielilor indirecte: 923 = 901 5.000.000 şi trecerea lor în contul de calculație: 922 = 923 5.000.000 922/X/05 = 5.000.000
10. Primirea cotei de cheltuieli generale: 658 = 481 7.000.000	10. Preluarea cheltuielilor generale: 924 = 901 7.000.000 şi trecerea lor în contul de calculație: 922 = 924 7.000.000 922/X/06 = 7.000.000
11. Înregistrarea producției de prefabricate la preț antecalculat: 345 = 711 380.000.000	11. Înregistrarea producției la preț standard: 931 = 902 380.000.000 931/X = 600.000.000 902/X/01 = 320.000.000 902/X/02 = 5.500.000 902/X/03 = 1.828.750

	902/X/04 = 8.800.000 902/X/05 = 7.500.000 902/X/06 = 1.371.250 902/X/07 = 35.000.000
12. Se livrează prefabricatele unui şantier din cadrul aceleiaşi societăţi de construcţii: 482 = 345 380.000.000	12. –
13. Primirea prefabricatelor de către şantier şi consumul lor ca materii prime: 301 = 482 380.000.000 601 = 301 380.000.000	13. Preluarea cheltuielilor activităţii de bază la şantier: 921 = 901 380.000.000 921/Y = 380.000.000 (materia primă Y)
14. –	14.Calculul costului efectiv unitar pe tona de prefabricate:

U.C.M
Secţia prefabricate

Fişa de postcalcul (pe articole de calculaţie)

Nr. crt.	Articole calculaţie	Materii prime şi materiale	Salarii directe	Cote directe	CIFU	CCS	CGI	Total cheltuieli
1	Beton	110.000.000						
2	Apă	2.500.000						
3	Nisip	200.000.000						
4	Cheltuieli transport	5.000.000						
5	Salarii directe		6.000.000					
6	Cote directe			1.995.000				
7	Amortizări utilaje				8.000.000			
8	Uzură obiecte inventar					3.000.000		
9	Cheltuieli energie					5.000.000		
10	TOTAL COST SECTIE	317.500.000	6.000.000	1.995.000	8.000.000	8.000.000		341.495.000
11	Cotă cheltuieli generale						7.000.000	
12	TOTAL COST ÎNTREPRINDERE	317.500.000	6.000.000	1.995.000	8.000.000	8.000.000	7.000.000	348.495.000
13	Producţie obţinută (to)	40 tone						
14	Cost efectiv unitar (lei/tonă)	7.937.500	150.000	49.875	200.000	200.000	175.000	8.712.375

15. –	15. Se decontează costul efectiv al produselor finite, conform fişei de postcalcul: 902 = 922 348.495.000 902/X/01 = 317.500.000 922/X/01 = 317.500.000

	902/X/02 = 922/X/02 = 6.000.000 6.000.000 902/X/03 = 922/X/03 = 1.995.000 1.995.000 902/X/04 = 922/X/04 = 8.000.000 8.000.000 902/X/05 = 922/X/05 = 8.000.000 8.000.000 902/X/06 = 922/X/06 = 7.000.000 7.000.000
16. –	16. Se înregistrează diferențele de preț aferente prefabricatelor:

Nr. crt.	Articole calculație	Preț antecalculat	Cost efectiv	Diferențe preț	
				Favorabile	Nefavorabile
1	Mat. prime şi materiale	320.000.000	317.500.000	2.500.000	–
2	Salarii directe	5.500.000	6.000.000	–	500.000
3	Cote directe	1.828.750	1.995.000	–	166.250
4	CIFU	8.800.000	8.000.000	800.000	–
5	CCS	7.500.000	8.000.000	–	500.000

Nr. crt.	Articole calculație	Preț antecalculat	Cost efectiv	Diferențe preț	Nr. crt.
6	CGS	1.371.250	7.000.000	–	5.628.750
7	Profit şi pierdere	35.000.000	–	35.000.000	–
8	TOTAL	380.000.000	348.495.000	31.505.000	–

Se preiau diferențele de preț: 348.5 = 711 31.505.000 Se înregistrează diferențele de preț aferente ieşirilor pentru prefabricatele livrate către şantier: 711 = 348.5 31.505.000	903 = 902 31.505.000 903/X/01 = 902/X/01 = 2.500.000 2.500.000 903/X/02 = 902/X/02 = 500.000 500.000 903/X/03 = 902/X/03 = 166.250 166.250 903/X/04 = 902/X/04 = 800.000 800.000 903/X/05 = 902/X/05 = 500.000 500.000 903/X/06 = 902/X/06 = 5.628.750 5.628.750 903/X/07 = 902/X/07 = 35.000.000 35.000.000

17. Nu interesează decontarea veniturilor şi cheltuielilor şi determinarea rezultatului financiar	17. Se decontează producţia la preţ standard şi diferenţele de preţ: 901 = % 348.495.000 931 380.000.000 931/X/01 = 320.000.000 931/X/02 = 5.500.000 931/X/03 = 1.828.750 931/X/04 = 8.800.000 931/X/05 = 7.500.000 931/X/06 = 1.371.250 931/X/07 = 35.000.000 903 31.505.000 903/X/01 = 2.500.000 903/X/02 = 500.000 903/X/03 = 166.250 903/X/04 = 800.000 903/X/05 = 500.000 903/X/06 = 5.628.750 903/X/07 = 35.000.000

Se observă că avem depăşiri la următoarele articole de calculaţie: salarii şi cote directe, cheltuieli comune ale secţiei şi cheltuieli generale ale întreprinderii. Secţia va trebui să adopte măsurile ce se impun pentru reducerea acestor cheltuieli sau pentru modificarea antecalculului

III. Contabilitatea prestaţiilor cu utilaje de construcţii şi mijloace de transport

Activitatea de construcţii presupune şi derularea unor operaţiuni prin: baze de utilaj transport, secţii de transport şi mecanizare. Structurarea cheltuielilor se face pe grupe de utilaje sau mijloace de transport, iar calculul costului prestaţiei se face prin metoda de calculaţie pe comenzi.

Structurarea cheltuielilor pe articole de calculaţie este specifică exploatării utilajelor şi mijloacelor de transport, conţinând:

- carburanţi şi lubrifianţi;
- anvelope şi camere auto;
- amortizări;
- alte cheltuieli materiale;
- salarii directe;
- cote directe;
- reparaţii capitale;
- reparaţii curente;
- cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor (CIFU);
- cheltuieli comune ale secţiei (CCS);
- cheltuieli generale ale întreprinderii (CGI).

Ca şi în cazul precedent, cheltuielile se colectează în contul 922.

Exemplu: La o secţie de transport şi mecanizare din cadrul unei unităţi de construcţii, se cunosc datele pentru efectuarea prestaţiilor de către mijlocul de transport X.

- consum de carburanţi şi lubrifianţi = 20.000.000 lei
- consum de anvelope = 7.000.000 lei
- amortizare = 1.000.000 lei
- salarii directe = 10.000.000 lei
- cote directe = 3.325.000 lei
- cheltuieli cu reparaţii efectuate de terţi = 3.000.000 lei (conform facturii)
- consum de piese de schimb pentru lucrări de întreţinere = 2.000.000 lei
- consum de energie pe secţie = 1.000.000 lei (conform facturii)
- consum de obiecte de inventar pe secţie = 200.000 lei
- consum de apă = 150.000 lei (conform facturii)
- cota cheltuielilor generale repartizate = 3.000.000 lei

Valoarea prestaţiilor efectuate cu mijlocul de transport X este de 65.000.000 lei, ştiind că a funcţionat 150 ore, din care:

80 ore pentru obiectivul de construcţii A;

70 ore pentru obiectivul de construcţii B.

Nivelul costului antecalculat al prestaţiei cu mijlocul de transport X este de 58.600.000 lei, structurat pe articole de calculaţie astfel:

- carburanţi şi lubrifianţi (01) = 25.000.000 lei
- anvelope şi camere auto (02) = 8.500.000 lei
- amortizări (03) = 1.100.000 lei
- salarii directe (04) = 11.000.000 lei
- cote directe (05) = 3.657.500 lei
- cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor (06) = 3.200.000 lei
- cheltuieli comune ale secţiei (07) = 2.500.000 lei
- cheltuieli generale de administraţie (08) = 3.642.500 lei

Să se înregistreze operaţiunile în cele două circuite contabile, să se determine costul unitar al prestaţiei şi să se calculeze abaterile faţă de costul prestabilit.

Observaţie: În rezolvarea problemei vom folosi analiticele de la 01 la 08, conform antecalculaţiei de mai sus!

În contabilitatea financiară	**În contabilitatea de gestiune**
1. Cheltuieli cu combustibilul: 6022 = 3022 20.000.000	1. Preluarea cheltuielilor activităţii auxiliare: 922 = 901 20.000.000 922/X/01 = 20.000.000
2. Cheltuieli cu piese de schimb (anvelope şi camere auto): 6024 = 3024 7.000.000	2. Preluarea cheltuielilor activităţii auxiliare: 922 = 901 7.000.000 922/X/02 = 7.000.000
3. Cheltuieli cu amortizarea mijlocului	3. Preluarea cheltuielilor activităţii

de transport: 6811 = 2813 1.000.000	auxiliare: 922 = 901 1.000.000 922/X/03 = 1.000.000
4. Salarii directe: 641 = 421 10.000.000	4. Preluarea cheltuielilor activității auxiliare: 922 = 901 10.000.000 922/X/04 = 10.000.000
5. Cote directe: CAS: 6451 = 4311 2.200.000 fd. sănătate: 6453 = 4313 700.000 fd. şomaj: 6452 = 4371 500.000 fd. risc: 635 = 447.1 50.000 comision CM: 635 = 447.2 75.000	5. Preluarea cheltuielilor activității auxiliare: 922 = 901 3.325.000 922/X/05 = 3.325.000
6. Cheltuieli cu reparații terți (pe bază de factură): % = 401 3.570.000 611 3.000.000 4426 570.000	6. Preluarea cheltuielilor activității auxiliare: 922 = 901 3.000.000 922/X/06 = 3.000.000
7. Cheltuieli cu piese de schimb pentru întreținere: 6024 = 3024 2.000.000	7. Preluarea cheltuielilor indirecte (CIFU): 923 = 901 2.000.000 şi trecerea lor în contul de calculație: 922 = 923 2.000.000 922/X/06 = 2.000.000
8. Cheltuieli cu energia (pe bază de factură): % = 401 1.190.000 605 1.000.000 4426 190.000	8. Preluarea cheltuielilor indirecte (CCS): 923 = 901 1.000.000 şi trecerea lor în contul de calculație: 922 = 923 1.000.000 922/X/07 = 1.000.000
9. Cheltuieli cu obiecte de inventar: 603 = 303 200.000	9. Preluarea cheltuielilor indirecte (CCS): 923 = 901 200.000 şi trecerea lor în contul de calculație: 922 = 923 200.000 922/X/07 = 200.000
10. Cheltuieli cu apa, pe bază de factură: % = 401 178.500 605 150.000 4426 28.500	10. Preluarea cheltuielilor indirecte (CCS): 923 = 901 150.000 şi trecerea lor în contul de calculație: 922 = 923 150.000 922/X/07 = 150.000
11. Preluarea cotei de cheltuieli generale: 6588 = 481 3.000.000	11. Preluarea cheltuielilor generale (CGI): 924 = 901 3.000.000 şi trecerea lor în contul de calculație: 922 = 924 3.000.000 922/X/08 = 3.000.000
12. Înregistrarea prestației mijlocului de transport X la tarif antecalculat (preț	12. Preluarea prestației la valoarea de decontare cu şantierul (preluarea

intern de decontare): 482 = 7588 65.000.000	veniturilor): 931 = 902 65.000.000 931/X = 902/X/01 = 65.000.000 25.000.000 902/X/02 = 8.500.000 902/X/03 = 1.100.000 902/X/04 = 11.000.000 902/X/05 = 3.657.500 902/X/06 = 3.200.000 902/X/07 = 2.500.000 902/X/08 = 3.642.500 902/X/09 = 6.400.000
13. –	13.Calculul costului unitar efectiv al prestaţiei de transport, pe baza Fişei de postcalcul (costul pe ora de funcţionare a mijlocului de transport X):

U.C.M

Secţia de transport mecanizare Nr. ore prestate = 150

Prestaţii cu mijlocul de transport X

Fişa de postcalcul

Nr. crt.	Articole calculaţie	Carburanţi - lubrifianţi	Anvelope	Amortizări	Salarii directe	Cote directe	CIFU	CCS	CGI	Total cheltuieli
1	Carburanţi - lubrifianţi	20.000.000								20.000.000
2	Anvelope		7.000.000							7.000.000
3	Amortizări			1.000.000						1.000.000
4	Salarii directe				10.000.000					10.000.000
5	Cote directe					3.325.000				3.325.000
6	Reparaţii terţi						3.000.000			3.000.000
7	Piese de schimb						2.000.000			2.000.000
8	Energie							1.000.000		1.000.000
9	Obiecte inventar							200.000		200.000
10	Apă							150.000		150.000
11	Cotă cheltuieli generale								3.000.000	3.000.000
12	TOTAL cheltuieli	20.000.000	7.000.000	1.000.000	10.000.000	3.325.000	5.000.000	1.350.000	3.000.000	50.675.000
13	Nr. ore funcţionare	150								
14	Cost efectiv pe oră (lei/h)	133.333	46.667	6.667	66.667	22.167	33.333	9.000	20.000	337.833

14. –	14. Decontarea costului efectiv al prestației: 902 = 922 50.675.000 902/X/01 = 20.000.000 922/X/01 = 20.000.000 902/X/02 = 7.000.000 922/X/02 = 7.000.000 902/X/03 = 1.000.000 922/X/03 = 1.000.000 902/X/04 = 10.000.000 922/X/04 = 10.000.000 902/X/05 = 3.325.000 922/X/05 = 3.325.000 902/X/06 = 5.000.000 922/X/06 = 5.000.000 902/X/07 = 1.350.000 922/X/07 = 1.350.000 902/X/08 = 3.000.000 922/X/08 = 3.000.000
15. Primirea de către şantier a prestațiilor de transport la valoare de decontare: 6588 = 482 65.000.000	15. Preluarea în contabilitatea şantierului, a cheltuielilor activității de bază: 921 = 901 65.000.000 921/X/A = 34.666.640 921/X/B = 30.333.360 unde: $\frac{65.000.000\,\text{lei}}{150\,\text{ore}} = 433.333\text{lei}/\text{oră}$ ➢ pentru obiectivul A: 80 ore × 433.333 lei/oră = 34.666.640 lei ➢ pentru obiectivul B: 70 ore × 433.333 lei/oră = 30.333.360 lei
16. –	16. Calculul şi înregistrarea diferențelor de preț aferente prestației de transport:

Nr. crt.	Articol de calculație	Tarif antecalculat	Cost efectiv	Diferențe preț	
				Favorabile	Nefavorabile
1	Carburanți, lubrifianți	25.000.000	20.000.000	5.000.000	–
2	Anvelope	8.500.000	7.000.000	1.500.000	–
3	Amortizări	1.100.000	1.000.000	100.000	–
4	Salarii directe	11.000.000	10.000.000	1.000.000	–
5	Cote directe	3.657.500	3.325.000	332.500	–
6	CIFU	3.200.000	5.000.000	–	1.800.000
7	CCS	2.500.000	1.350.000	1.150.000	–
8	CGI	3.642.500	3.000.000	642.500	–

9	Profit şi pierdere (65.000.000 – 58.600.000 = 6.400.000)	6.400.000	–	6.400.000	–
10	TOTAL	65.000.000	50.675.000	14.325.000	–

Observaţie: Nu interesează decontarea cheltuielilor şi veniturilor şi determinarea rezultatului financiar. **Observaţie:** Cu analiticul 09 s-a notat poziţia „Profit şi pierderi", calculată ca diferenţă între preţul de decontare către şantier şi tariful antecalculat: 65.000.000 – 58.600.000 = 6.400.000 lei. Acest analitic s-a utilizat doar pentru formularea preţului din documentaţia de deviz, fără a fi articol de calculaţie al costului.	903 = 902 14.325.000 903/X/01 = 902/X/01 = 5.000.000 5.000.000 903/X/02 = 902/X/02 = 1.500.000 1.500.000 903/X/03 = 902/X/03 = 100.000 100.000 903/X/04 = 902/X/04 = 1.000.000 1.000.000 903/X/05 = 902/X/05 = 332.500 332.500 903/X/06 = 902/X/06 = 1.800.000 1.800.000 903/X/07 = 902/X/07 = 1.150.000 1.150.000 903/X/08 = 902/X/08 = 642.500 642.500 903/X/09 = 902/X/09 = 6.400.000 6.400.000
17. –	17. Decontarea prestaţiei la preţ de decontare şi a diferenţei de preţ: 901 = % 50.675.000 931 65.000.000 931/X/01 = 25.000.000 931/X/02 = 8.500.000 931/X/03 = 1.100.000 931/X/04 = 11.000.000 931/X/05 = 3.657.500 931/X/06 =3.200.000 931/X/07 = 2.500.000 931/X/08 = 3.642.500 931/X/09 = 6.400.000 903 14.325.000 903/X/01 = 5.000.000 903/X/02 = 1.500.000 903/X/03 = 100.000 903/X/04 = 1.000.000 903/X/05 = 332.500 903/X/06 = 1.800.000

	903/X/07 = 1.150.000 903/X/08 = 642.500 903/X/09 = 6.400.000
	18. Repartizarea prestațiilor la cost efectiv pe cele două obiective de construcții A şi B: A: 80 ore × 337.833 lei/oră = 27.026.640 B: 70 ore × 337.833 lei/oră = 23.648.360 50.675.000 (costul efectiv al prestației – lei) Abaterea pe obiective (economie – lei): A: 34.666.640 – 27.026.640 = 7.640.000 B: 30.333.360 – 23.648.360 = 6.685.000

Se observă depăşirea tarifului antecalculat numai la articolul „Cheltuieli cu întreținerea şi funcționarea utilajelor – CIFU", deci secția de transport va trebui să ia măsuri pentru reducerea acestora (consum de piese de schimb, reparații executate de terți etc.).

IV. Contabilitatea cheltuielilor cu lucrările de construcții

Vom prezenta componența articolelor de calculație: materiale, manoperă, cote salarii, utilaj, transport, cheltuieli indirecte şi generale.

1. Cheltuieli încorporate în articolele de calculație „Materiale"

Materialele dețin o pondere însemnată în costul lucrării de construcții montaj (50 – 60%) şi se compun din: materiale de bază (ciment, nisip), betoane, mortare, piese de schimb, combustibil, obiecte de inventar, schele, eşafodaje, baracamente, confecții metalice sau din lemn etc.

Contabilitatea stocurilor se ține prin metoda inventarului permanent sau intermitent, în funcție de mărimea unității de construcții, în gestiuni (depozite). De regulă se foloseşte inventarul permanent, care permite o evidență riguroasă a stocurilor.

Evidența operativă şi analitică se realizează prin:

- metoda cantitativ-valorică;
- metoda operativ-contabilă (pe solduri);
- metoda centralizatoarelor de intrare-ieşire;
- metoda global valorică.
-

Observație: Descrierea metodelor prin folosirea documentelor aferente: fişe de magazie, fişe de cont pentru operații diverse, fişe cantitativ-valorice etc., a fost făcută într-un subcapitol anterior (vezi pct. 6.1 „Contabilitatea de gestiune în comerț").

Evaluarea materialelor de construcții se realizează astfel:

- stocurile cumpărate – la cost de achiziție, preț standard sau preț de factură;

- stocurile fabricate (prefabricate, ambalaje etc.) – la costul de producție sau preț standard (prestabilit);

Documentele de intrare sunt: NIR, Bon de transfer-restituire, Proces verbal de recepție definitivă, Proces verbal de demontare, Note de predare etc.

Dacă evaluarea se face la cost efectiv (de achiziție), la data ieşirii din gestiune folosim metodele: CMP – varianta ultimei intrări sau varianta globală (lunară), FIFO, LIFO.

Documentele de ieşire sunt: bon de consum, fişă-limită de consum, aviz de însoțire a materialelor etc.

Observație: Descrierea şi exemplificarea metodelor au fost făcute în subcapitolul 6.1 „Contabilitatea de gestiune în comerț".

Stocul final se determină conform relației:
Sf = Si + I – E (inventar permanent)

Înregistrările contabile ale cheltuielilor materiale sunt în esență următoarele:

În contabilitatea financiară	**În contabilitatea de gestiune**
- consum cu materii prime şi materiale: 601 = 301 602 = 302	- preluarea cheltuielilor activității de bază: 921 = 901 cu analitic „Materiale" pe tipuri de stocuri
- cheltuieli cu materiale de natura obiectelor de inventar 603 = 303	- preluarea cheltuielilor activității de bază: 921 = 901 cu analitic „Materiale" pe tipuri de stocuri
- închirieri de schele, cofraje etc.: % = 401 612 4426	- preluarea cheltuielilor activității de bază: 921 = 901 cu analitic „Materiale" pe tipuri de stocuri
- cheltuieli cu încercări şi probe: 614 = 401 (5121)	- preluarea cheltuielilor activității de bază: 921 = 901 cu analitic „Materiale" pe tipuri de stocuri

2. Cheltuieli încorporate în articolul de calculație „Manoperă"

Sunt reprezentate de salariile brute cuvenite muncitorilor direct productivi, care sunt retribuiți în **acord colectiv**. Pe baza manoperei din situația de lucrări acceptată de beneficiari, se determină suma efectivă cuvenită formației de lucru, care

se repartizează pe fiecare muncitor, proporţional cu timpul efectiv lucrat. Rezultă astfel salariul realizat, mai mare/mic decât salariul de bază negociat.

Sporurile în construcţii au un caracter specific, privind: lucrul în timpul nopţii, condiţii grele de muncă, periculozitate, spor de şantier etc.

Salariile se plătesc în două tranşe (avans şi lichidare).

Înregistrările contabile sunt:

- consum cu materii prime şi materiale: 641 = 421 fondul de salarii brut	- preluarea cheltuielilor activităţii de bază: 921 = 901 cu analitic „Manoperă”

3. Cheltuieli încorporate în articolul de calculaţie „Cote salarii”

Sunt cheltuielile cu: CAS = 22% pentru grupa a III-a, 27% pentru grupa a II-a, respectiv 32% pentru grupa I de muncă (în construcţii se aplică şi grupele II şi I , având în vedere dificultatea activităţii); fond sănătate 7%; fond şomaj 3%; fond risc 0,5%; comision C.M. 0,75%. Cotele se aplică asupra fondului de salarii brut (cheltuieli cu manopera), iar înregistrările sunt următoarele:

Cheltuieli cu cote salarii: 6451 = 4311 22% 6453 = 4313 7% 6452 = 4371 3% 635 = 447.1 0,5% 635 = 447.2 0,75%	Preluarea cheltuielilor activităţii de bază: 921 = 901 Total cote cu analitic „Cote salarii”

4. Cheltuieli încorporate în articolul de calculaţie „Utilaj” cuprind:

- cheltuieli curente pentru buna funcţionare a utilajelor;
- cheltuieli privind utilajele închiriate;
- cheltuieli cu amortizarea utilajelor;
- cheltuieli ocazionale (încărcare-descărcare utilaje).

Înregistrările contabile sunt:

- cheltuieli curente cu: materiale consumabile, energie, apă, întreţinere şi reparaţii, salarii: 602 = 302 % = 401 605 611 4426 641 = 421	- preluarea cheltuielilor activităţii de bază 921 = 901 cu analitic „Utilaje”

- cheltuieli cu combustibil: 6022 = 3022	- preluarea cheltuielilor activității de bază 921 = 901 cu analitic „Utilaje”
- cheltuieli cu amortizări: 6811 =281	- preluarea cheltuielilor activității de bază 921 = 901 cu analitic „Utilaje”
- cheltuieli cu chirii % = 401 612 4426	- preluarea cheltuielilor activității de bază 921 = 901 cu analitic „Utilaje”
- cheltuieli ocazionale (încărcare, descărcare, probe): 624 = 5121	- preluarea cheltuielilor activității de bază 921 = 901 cu analitic „Utilaje”

5. Cheltuieli încorporate în articolul de calculație „Transport”

Se obțin prin ponderarea cantităților de lucrări din articolele de deviz cu prețul unitar al transportului şi însumarea costurilor obținute. Cheltuielile directe se defalcă pe: transport auto, CFR şi naval.

Înregistrările contabile vor fi:

% = 401 624 4426	- preluarea cheltuielilor activității de bază: 921 = 901 cu analitic „Transport”
- cheltuieli cu amortizări: 6811 = 2813	- „ -
- cheltuieli cu combustibili: 6022 = 3022	- „ -

6. Cheltuieli încorporate în articolul de calculație „Cheltuieli indirecte” cuprind:

Cheltuieli generale de administrație:	- cheltuieli de execuție a lucrărilor; - cheltuieli administrativ-gospodărești; - cheltuieli neproductive.

Specific activității de construcții este faptul că ele se repartizează:

a) de la nivelul UCM pe şantiere şi secții de producție prefabricate sau prestații;

b) de la nivelul şantierelor/secțiilor, pe feluri de obiecte de construcții/prestații.

Baza de repartizare la a) o constituie **volumul total al producției programate evaluat la cost de deviz**

Baza de repartizare la b) o constituie **totalul costurilor directe efective**.

Cheltuielile indirecte se înregistrează:

- salarii TESA: 641 = 421	924 = 901 Total cheltuieli generale
- cote salarii TESA: 6451 = 4311 6453 4313 6452 = 4371 635 = % 447.1 447.2	924 = 901 Total cheltuieli generale
- amortizări clădiri neproductive, calculatoare, mobilier: 6811 = 2814	924 = 901 Total cheltuieli generale
- chirii: % = 401 612 4426	924 = 901 Total cheltuieli generale
- servicii terți % = 401 628 4426	924 = 901 Total cheltuieli generale
- echipament pentru protecția muncii: 603 = 303	924 = 901 Total cheltuieli generale
- dobânzi bancare: 666 = 5121	924 = 901 Total cheltuieli generale

Repartizarea cheltuielilor generale prin procedeul suplimentării:

921 = 924 Total cheltuieli generale

921/cu analitice pe obiectele de construcții

(922/cu analitice pe obiectele de construcții).

7. Calculul costului producției de construcții-montaj

Calculul se face pe obiecte de construcții, în structura pe articole de calculație: materiale, manoperă, utilaj, transport şi cheltuieli indirecte.

Având în vedere separarea cheltuielilor aferente producției neterminate de cea finită, costul efectiv al producției rezultă la sfârşitul lunii conform relației:

$Cef_{pt} = Cpn_{i} + Cp – Cpn_{sf}$, unde:

Cpn_{i} = costul producției neterminate la începutul lunii

Cp = cheltuieli de producție din timpul lunii

Cpn_{sf} = costul producției neterminate la sfârşitul lunii

Înregistrările contabile vor fi:

- decontarea costului efectiv al producției neterminate la începutul lunii:

921	=	933
cu analitice pe obiecte şi articole de calculaţie		cu analitice pe obiecte şi articole de calculaţie

- colectarea cheltuielilor directe:

921	=	901
cu analitice pe obiecte şi articole de calculaţie		

- colectarea cheltuielilor indirecte:

924	=	901

- repartizarea cheltuielilor indirecte conform bazelor de repartizare alese:

921	=	924
cu analitice pe obiecte şi articole de calculaţie		

- decontarea costului efectiv al producţiei neterminate:

933	=	921
cu analitice pe obiecte şi articole de calculaţie		cu analitice pe obiecte şi articole de calculaţie

- decontarea costului efectiv al producţiei terminate, conform fişei de postcalcul:

902	=	921
cu analitice pe obiecte şi articole de calculaţie		cu analitice pe obiecte şi articole de calculaţie

V. Contabilitatea de gestiune a veniturilor în construcţii

Veniturile pot proveni din: executarea lucrărilor de construcţii-montaj, producţia de prefabricate pentru construcţii, prestaţiile executate cu utilaje de construcţii etc.

Veniturile din producţia de construcţii-montaj (au ponderea cea mai mare), rezultă prin actualizarea la inflaţie a valorii din documentaţia de deviz (calculată pe baza preţurilor de ofertă).

Ele se înregistrează pe baza **Situaţiei de plată** şi a **Facturii fiscale** întocmite de constructor către beneficiarul lucrării.

Înregistrările sunt următoarele:

În contabilitatea financiară	**În contabilitatea de gestiune**

<table>
<tr><td>- încasarea avansului de la beneficiar:
5121 = %
419
4427</td><td>–</td></tr>
<tr><td>- facturarea lucrării conform situației de plată:
4111 = %
704
4427</td><td>- preluarea veniturilor din construcții-montaj:<table><tr><td>931</td><td>=</td><td>902</td></tr><tr><td>cu analitice pe obiecte de construcții</td><td></td><td>cu analitice pe obiecte şi articole de calculație</td></tr></table></td></tr>
<tr><td>- reținerea avansului încasat:
419 = %
4111
4427</td><td>–</td></tr>
<tr><td>- încasarea diferenței de creanță:
5121 = 4111</td><td>–</td></tr>
<tr><td>- înregistrarea lucrărilor neterminate:
332 = 711</td><td>- preluarea veniturilor din construcții-montaj:<table><tr><td>931</td><td>=</td><td>902</td></tr><tr><td>cu analitic „Producție neterminată”</td><td></td><td>cu analitice pe obiecte şi articole de calculație</td></tr></table>şi simultan preluarea cheltuielilor aferente producției neterminate (cu aceeaşi sumă):<table><tr><td>933</td><td>=</td><td>921</td></tr><tr><td>cu analitice pe obiecte şi articole de calculație</td><td></td><td>cu analitice pe obiecte şi articole de calculație</td></tr></table></td></tr>
<tr><td></td><td>- decontarea costului efectiv al producției, conform fişei de postcalcul:<table><tr><td>902</td><td>=</td><td>921</td></tr><tr><td>cu analitice pe obiecte şi articole de calculație</td><td></td><td>cu analitice pe obiecte şi articole de calculație</td></tr></table></td></tr>
<tr><td></td><td>- înregistrarea diferențelor de preț:<table><tr><td>903</td><td>=</td><td>902</td></tr><tr><td>cu analitice pe obiecte şi articole de calculație</td><td></td><td>(în roşu sau negru) cu analitice pe obiecte şi articole de calculație</td></tr></table></td></tr>
</table>

	- decontarea veniturilor şi diferenţelor de preţ: 901 = % 931 cu analitice pe obiecte şi articole de calculaţie 903 (roşu sau negru) cu analitice pe obiecte şi articole de calculaţie
	- la începutul lunii următoare se reia producţia neterminată: 921 = 933 cu analitice pe obiecte şi articole de calculaţie = cu analitice pe obiecte şi articole de calculaţie

Monografie contabilă privind operaţiunile în cadrul U.C.M.

O unitate de construcţii-montaj încheie contract cu investitorul (beneficiarul) pentru reparaţia capitală (RK) la o construcţie specială la valoare totală prevăzută în deviz de 342.720.000 lei (inclusiv TVA).

Documentaţia tehnică cuprinde următoarele elemente:

a) Lista cu cantităţile de lucrări:

– Devizul ofertă 500 „Reparaţii interioare” = 115.000.000 lei
– Devizul ofertă 600 „Reparaţii exterioare” = 173.000.000 lei

TOTAL fără TVA = 288.000.000 lei

b) Lista cu cantităţile de lucrări structurată valoric:

Deviz	Materiale	Manoperă	Cote	Utilaje	Transport	Cheltuieli indirecte	Profit	TOTAL
Reparaţii interioare	30.000.000	50.600.000	16.824.500	1.161.000	1.610.000	8.200.000	6.604.500	115.000.000
Reparaţii exterioare	62.280.000	54.800.000	18.221.000	–	13.860.000	14.200.000	9.639.000	173.000.000
TOTAL	92.280.000	105.400.000	35.045.500	1.161.000	15.470.000	22.400.000	16.243.500	288.000.000

c) Centralizatorul categoriilor de lucrări:

Devizul ofertă: Obiectivul X (reparaţii capitale la construcţia specială)

Nr. crt.	Capitolul - construcţii	VALOARE EXCLUSIV TVA
1.	500 „Reparaţii interioare”	115.000.000
2.	600 „Reparaţii exterioare”	173.000.000
	Valoare obiectiv – TOTAL I	288.000.000
	TVA 19%	54.720.000
	Valoare obiectiv – TOTAL II	342.720.000

Pentru efectuarea RK se înregistrează următoarele operaţiuni:

- consum de materii prime (var, ciment, cărămidă) – 40.000.000 lei
- consum de confecţii metalice – 15.000.000 lei
- consum de piatră şi nisip – 24.000.000 lei
- consum de materiale auxiliare – 10.000.000 lei
- consum de obiecte de inventar – 3.000.000 lei
- salarii directe – 107.000.000 lei
- cote directe – 35.577.500 lei
- amortizări utilaje – 460.000 lei
- chirii aferente utilajelor închiriate – 500.000 lei
- consum de combustibil pentru utilaje – 250.000 lei
- amortizare mijloace de transport – 8.000.000 lei
- consum de combustibil pentru mijloace de transport – 7.000.000 lei
- lucrări şi servicii executate de terţi – 20.000.000 lei (repartizate)
- prime de asigurare – 2.500.000 lei (repartizate)
- comisioane bancare – 500.000 lei (repartizate)

Să se înregistreze în paralel în cele două circuite contabile şi să se determine rezultatul activităţii de reparaţii capitale obţinut de U.C.M.

Observaţie: În rezolvarea problemei utilizăm analiticele: 01 – Materiale; 02 – Manoperă; 03 – Cote; 04 – Utilaje; 05 – Transport; 06 – Cheltuieli indirecte; 07 – profit şi pierdere (codificat doar pentru formarea preţului din documentaţia de deviz, fără a fi articol de calculaţie a costului).

În contabilitatea financiară	**În contabilitatea de gestiune**
1. Consum de materii prime: var, ciment, cărămidă, confecţii metalice, piatră, nisip: 601 = 301 79.000.000 301.01 = 40.000.000 301.02 = 15.200.000 301.03 = 24.000.000	1. Preluarea cheltuielilor activităţii de bază: 921 = 901 79.000.000 921/X/01 = 79.000.000
2. Consum de materiale auxiliare: 6021 = 3021 10.000.000	2. Preluarea cheltuielilor activităţii de bază: 921 = 901 10.000.000 921/X/01 = 10.000.000
3. Consum de obiecte de inventar: 603 = 303 3.000.000	3. Preluarea cheltuielilor activităţii de bază: 921 = 901 3.000.000 921/X/01 = 3.000.000
4. Salarii directe: 641 = 421 107.000.000	4. Preluarea cheltuielilor activităţii de bază: 921 = 901 107.000.000 921/X/02 = 107.000.000

5. Cote directe: CAS: 6451 = 4311 23.540.000 fd. sănătate: 6453 = 4313 7.490.000 fd. şomaj: 6452 = 4371 3.210.000 fd. risc: 635 = 447.1 535.000 comision CM: 635 = 447.2 802.500	5. Preluarea cheltuielilor activității de bază: 921 = 901 35.577.500 921/X/03 = 35.577.500
6. Amortizări utilaje: 6811 = 2813 460.000 - Chirii aferente utilajelor închiriate de la terți (pe bază de factură):	6. Preluarea cheltuielilor cu utilajele drept cheltuieli ale activității de bază: 921 = 901 1.210.000 921/X/04 = 1.210.000
% = 401 595.000 612 500.000 4426 95.000 - Consum de combustibil pentru utilaje: 6022 = 3022 250.000	
7. Amortizare mijloace de transport: 6811 = 2813 8.000.000 - Consum de combustibil pentru mijloace de transport: 6022 = 3022 7.000.000	7. Preluarea cheltuielilor cu transportul drept cheltuieli ale activității de bază: 921 = 901 15.000.000 921/X/05 = 15.000.000
8. Lucrări şi servicii terți repartizate pe RK: % = 401 23.800.000 628 20.000.000 4426 3.800.000 - Prime de asigurare repartizate pe RK: 613 = 5121 2.500.000 - Comisioane bancare repartizate pe RK: 627 = 5121 500.000	8. Preluarea cheltuielilor (generale) indirecte: 924 = 901 23.000.000 şi trecerea lor în contul de calculație: 921 = 924 23.000.000 922/X/06 = 23.000.000
9. Facturarea valorii RK către beneficiar conform prețului stabilit prin documentația de deviz: 4111 342.720.000 = % 704 288.000.000 4427 54.720.000 - Încasarea facturii: 5121 = 4111 342.720.000	9. Preluarea veniturilor din activitatea de construcții-montaj: 931 = 902 288.000.000 931/X = 288.000.000 902/X/01 = 92.280.000 902/X/02 = 105.400.000 902/X/03 = 35.045.500 902/X/04 = 1.161.000 902/X/05 = 15.470.000

	902/X/06 = 22.400.000 902/X/07 = 16.243.500
11. –	11.Decontareacostului efectiv al RK, conform fişei de postcalcul:

UCM
RK: X

Fişa de postcalcul a RK la construcţia specială

Nr. crt.	Articole calculaţie	Materiale	Manoperă	Cote	Utilaje	Transport	Cheltuieli indirecte	Total cheltuieli
1	Materii prime - cărămidă	40.000.000						40.000.000
2	Confecţii metalice	15.000.000						15.000.000
3	Piatră şi nisip	24.000.000						24.000.000
4	Materiale auxiliare	10.000.000						10.000.000
5	Obiecte de inventar	3.000.000						3.000.000
6	Salarii directe		107.000.000					107.000.000
7	Cote directe			35.577.500				35.577.500
8	Amortizări utilaje				460.000			460.000
9	Chirii utilaje				500.000			500.000
10	Combustibil utilaje				250.000			250.000
11	Amortizare mijloace de transport					8.000.000		8.000.000
12	Combustibil mijloace de transport					7.000.000		7.000.000
13	Lucrări şi servicii terţi						20.000.000	20.000.000
14	Prime de asigurare						2.500.000	2.500.000
15	Comisioane bancare						500.000	500.000
TOTAL		92.000.000	107.000.000	35.577.500	1.210.000	15.000.000	23.000.000	273.787.500

	902 = 921 273.787.500 902/X/01 = 921/X/01 = 92.000.000 902/X/02 = 921/X/02 = 107.000.000 902/X/03 = 921/X/03 = 35.577.500 902/X/04 = 921/X/04 = 1.210.000 902/X/05 = 921/X/05 = 15.000.000 902/X/06 = 921/X/06 = 23.000.000
12. –	12. Stabilirea şi înregistrarea rezultatului activităţii de RK (diferenţa între preţul de vânzare/de deviz şi costul efectiv):

Nr. crt.	Articol calculație	Preț de deviz (antecalculat)	Cost efectiv	Diferențe preț	
				Favorabile	Nefavorabile
1	Materiale	92.280.000	92.000.000	280.000	–
2	Manoperă	105.400.000	107.000.000	–	1.600.000
3	Cote	35.045.500	35.577.500	–	532.000
4	Utilaje	1.161.000	1.210.000	–	49.000
5	Transport	15.470.000	15.000.000	470.000	–
6	Cheltuieli indirecte	22.400.000	23.000.000	–	600.000
7	Profit	16.243.500	–	16.243.500	–
	TOTAL	288.000.000	273.787.500	14.212.500	–

Observație: Se constată depăşirea cheltuielilor antecalculate la: manoperă, cote, utilaje şi cheltuieli indirecte.

Se decontează veniturile şi cheltuielile:

704 =121 288.000.000

121 =% 273.787.500

601 79.000.000

6021 10.000.000

603 3.000.000

641 107.000.000

6451 23.540.000

6452 3.210.000

6453 7.490.000

635 1.337.500

6811 8.460.000

612 500.000

6022 7.250.000

628 20.000.000

613 2.500.000

627 500.000

Profit brut contabil:

=288.000.000 – 273.787.500 =

=14.212.500 lei

903 = 902 14.212.500

903/X/01 = 902/X/01 =

280.000 280.000

903/X/02 = 902/X/02 =

1.600.000 1.600.000

903/X/03 = 902/X/03 =

532.000 532.000

903/X/04 = 902/X/04 =

49.000 49.000

903/X/05 = 902/X/05 =

470.000 470.000

903/X/06 = 902/X/06 =

600.000 600.000

903/X/07 = 902/X/07 =

16.243.500 16.243.500

13. Se decontează veniturile şi rezultatele (diferențele de preț):

901 = % 273.787.500

931 288.000.000

931/X/01 = 92.280.000

931/X/02 = 105.400.000

931/X/03 = 35.045.500

931/X/04 = 1.161.000

931/X/05 = 15.470.000

931/X/06 = 22.400.000

931/X/07 = 16.243.500

	903 14.212.500 903/X/01 = 280.000 903/X/02 = 1.600.000 903/X/03 = 532.000 903/X/04 = 49.000 903/X/05 = 470.000 903/X/06 = 600.000 903/X/07 = 16.243.500 Toate conturile de gestiune se soldează

Corelația între cele două circuite contabile:

1. R_D cl. 6 = R_D 902 = 273.787.500 (total cheltuieli)
2. R_C cl. 7 = R_C 902 = 288.000.000 (total venituri)
3. Sf_C 121 = Sf_C 902 = R_D 903 = 14.212.500 (profit, respectiv diferență favorabilă).

Observație: Diferența dintre profitul din contabilitatea financiară şi cel din documentația de deviz este reprezentată de suma algebrică a diferențelor de preț pe cele 6 articole de calculație:

- profit brut = 14.212.500 lei
- profit de deviz = 16.243.500 lei
- $\sum$ abaterilor = 280.000(01) + 1.600.000(02) + 532.000(03) + 49.000 (04) + 470.000(05) + 600.000(06) = 2.031.000 lei (nefavorabilă) $\Rightarrow$

$\Rightarrow$16.243.500 – 2.031.000 = 14.212.500 lei (Obținerea unui profit mai mic decât cel antecalculat prin deviz, se datorează depăşirii cheltuielilor de deviz la aproape toate articolele de calculație, cu excepția materialelor şi transportului).

Balanța de verificare a conturilor sintetice din contabilitatea de gestiune va fi:

Simbol cont	**Denumire cont**	**TOTAL RULAJE**	
		Debitoare	**Creditoare**
901	Decontări interne privind cheltuielile	273.787.500	273.787.500
902	Decontări interne privind producția de construcții-montaj	273.787.500	273.787.500
903	Decontări interne privind diferențele de preț în construcții-montaj	14.212.500	14.212.500
921	Cheltuielile activității de bază în construcții-montaj	250.787.500	250.787.500
924	Cheltuieli generale de administrație	23.000.000	23.000.000
931	Veniturile din activitatea de construcții-montaj	288.000.000	288.000.000
	TOTAL	1.095.150.000	1.095.150.000

REZUMAT

Aplicarea contabilității de gestiune în ramurile neindustriale prezintă o serie de particularități, în funcție de specificul activităților respective. Prin urmare, deşi obiectivele sunt în esență aceleaşi (calculul costului efectiv al prestațiilor şi înregistrarea diferențelor favorabile/nefavorabile față de nivelul antecalculat; întocmirea Bugetului de venituri şi cheltuieli; calculul rentabilității pe produs sau prestație etc.), semnificația conturilor de gestiune se adaptează specificului respectiv.

În comerț, alimentație publică şi turism, se compară cheltuielile efectuate cu veniturile realizate din vânzarea mărfurilor/prestațiilor, rezultând profitul/pierderea activității (en-gros, en-detail, comerț exterior, turism intern şi internațional).

În agricultură se compară cheltuielile efectuate pentru realizarea producției vegetale sau animale, cu prețul standard al acesteia, rezultând diferențele de preț favorabile/nefavorabile, cu luarea în calcul a produselor secundare specifice producției agricole.

În construcții se compară cheltuielile efectuate pentru realizarea obiectivului de construcții-montaj cu veniturile din facturarea lucrărilor către beneficiari la preț de deviz (se ia în calcul şi profitul antecalculat prin documentația de deviz). Rezultă astfel profitul activității de construcții, respectiv profitul de deviz corectat cu suma abaterilor de cheltuieli pe articole de calculație:

- favorabilă $\Rightarrow$ profit obținut > profit de deviz
- nefavorabilă $\Rightarrow$ profit obținut < profit de deviz

Organizarea contabilității de gestiune în ramurile neindustriale, deşi mai puțin întâlnită, este extrem de utilă pentru cunoaşterea şi controlul riguros al activității prin intermediul costurilor de producție.

TESTE-GRILĂ

1) Un depozit comercializează 2 mărfuri A şi B. În timpul lunii vinde marfă în valoare de 15.000.000 lei (A = 10.000.000 lei; B = 5.000.000 lei) la cost achiziție, cu un adaos comercial de 30%.

Vânzarea şi descărcarea gestiunii se vor înregistra:

a) 931 = 902 19.500.000
931/A =13.000.000 902/A =13.000.000
931/B = 6.500.000 902/B = 6.500.000
925 = 901 15.000.000
925/A =10.000.000
925/B = 5.000.000

b) 931 = 902 15.000.000
931/A =10.000.000 902/A =10.000.000
931/B = 5.000.000 902/B = 5.000.000
903 = 902 4.500.000
903/A = 3.000.000 902/A =3.000.000

903/B = 1.500.000 902/B = 1.500.000

c) 902 = 921 19.500.000
902/A =13.000.000 921/A =13.000.000
902/B = 6.500.000 921/B = 6.500.000
903 = 902 4.500.000
903/A = 3.000.000 902/A = 3.000.000
903/B = 1.500.000 902/B = 1.500.000

2) Un magazin comercializează două mărfuri A şi B, înregistrând în timpul lunii: cheltuieli cu salarii TESA = 2.000.000, cote aferente = 761.600 lei; rechizite = 500.000 lei; salarii directe 15.000.000 lei (din care A = 40%); energie şi apă = 800.000 lei.

Repartizarea cheltuielilor generale pe cele două mărfuri se va înregistra:

a) 925 = 924 19.061.600
925/A = 7.624.640
925/B = 11.436.960

b) 925 = 924 4.061.600
925/A = 1.624.400
925/B = 2.437.200

c) 924 = 901 19.061.600
925 = 924 4.061.600
925/A = 1.624.400 924/A = 1.624.400
925/B = 2.437.200 924/B = 2.437.200

3) O firmă exportă direct două comenzi A şi B în condiţii CAF.

Transportul extern estimat este:

A = 1.000 $ × 30.000 lei = 30.000.000 lei
B = 800 $ × 30.000 lei = 24.000.000 lei

Transport efectiv:

A = 1.000 $ × 32.000 lei = 32.000.000 lei
B = 900 $ × 30.000 lei = 27.000.000 lei

Regularizarea transportului se va înregistra:

a) 925 = 901 3.000.000
925/B = 3.000.000

b) 925 = 901 5.000.000
925/A = 2.000.000
925/B = 3.000.000

c) 925 = 901 2.000.000
925/A = 2.000.000

4) O firmă importă în comision două mărfuri A şi B în condiţii CIF, la valoare externă:

A = 3.000 $ × 30.000 lei/$ = 90.000.000 lei
B = 5.000 € × 28.000 lei/€ = 140.000.000 lei
taxa vamală = 5%
comision vamal = 1%
comision de import = 10% şi se va înregistra:

a) 931 = 902 24.380.000
931/A = 9.540.000 902/A = 9.540.000
931/B = 14.840.000 902/B = 14.840.000

b) 931 = 902 23.000.000
931/A =9.000.000 902/A =9.000.000
931/B = 14.000.000 902/B =14.000.000

c) 931 = 902 25.300.000
931/A = 9.990.000 902/A = 9.990.000
931/B = 15.310.000 902/B = 15.310.000

5) O societate agricolă realizează 170 tone grâu (01) şi 85 tone paie (02) (1kg paie valorează 15% din costul unui kg de grâu).

Cost antecalculat = 1.000 lei/kg.
Cheltuielile ocazionate de cultura grâului sunt de 95.984.000 lei.
Decontarea costului efectiv al producției obținute se va înregistra:

a) 902 = 921 83.234.000
902/01 = 83.234.000 921/01 = 83.234.000
931 = 902 12.750.000
931/02 = 12.750.000 902/02 = 12.750.000

b) 902 = 921 95.984.000
902/01 = 95.984.000 921/01 = 95.984.000

c) 902 = 921 95.984.000
902/01 = 83.234.000 921/01 = 83.234.000
902/02 = 12.750.000 921/02 = 12.750.000

6) O unitate de construcții montaj realizează o clădire X la preț de deviz de 500.000.000 lei fără TVA, previzionând o cotă de profit de 10%. Conform postcalculului, costul efectiv al lucrării este de 455.800.000 lei. Rezultatul activității X se va înregistra:

a) 903 = 902 44.200.000
903/X = 44.200.000 902/X = 44.200.000

b) 903 = 902 1.250.000
903/X = 1.250.000 902/X = 1.250.000

c) 903 = 902 45.450.000
903/X = 45.450.000 902/X = 45.450.000

BIBLIOGRAFIE

1. Dorina Budugan Ioan Berheci - Modele de gestiune internă a stocurilor şi calculaţia costurilor, Ed. Cantes, Iaşi, 1998
2. Ghe. Cârstea Oprea Călin - Calculaţia costurilor, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1980
3. Oprea Călin şi colectiv - Contabilitatea de gestiune, Editura Tribuna Economică, Bucureşti, 2000
4. Dumitru Câtu şi colectiv - Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor, Editura Fundaţiei „România de mâine", Bucureşti, 1999
5. Partenie Dumbravă Atanasiu Pop - Contabilitatea de gestiune în industrie, Ed. Intelcredo, Deva, 1997
6. Partenie Dumbravă şi colectiv - Contabilitatea de gestiune aplicată în industrie şi agricultură, Editura Intelcredo, Deva, 2000
7. Partenie Dumbravă Atanasiu Pop - Contabilitatea de gestiune în comerţ şi turism, Editura Intelcredo, Deva, 1995
8. Partenie Dumbravă - Contabilitate de gestiune în construcţii, Editura Intelcredo, Deva, 2000
9. Mihai Epuran, Valeria Băbăiţă Corina Grosu - Contabilitate şi control de gestiune, Editura Economică, Bucureşti, 1999
10. Violeta Isai - Contabilitate financiară, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, ediţie actualizată, 2003
11. Violeta Isai - Aplicaţii de contabilitate financiară, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, ediţie actualizată, 2003
12. Violeta Isai - Analiză economico-financiară – calitatea produselor agricole, Editura Fundaţia Academica, Galaţi, 2000
13. Atanasiu Pop - Contabilitate de gestiune aplicată în comerţ, Editura Intelcredo, Deva, 1999
14. Dumitru Vişan - Contabilitatea în comerţul exterior, Editura Economică, Bucureşti, 1999
15. *** - Legea contabilităţii nr. 82/1991